UNIVERSITÉ DE RENNES — FACULTÉ DE DROIT

# La Taxe Successorale

INSTITUÉE PAR LA LOI DU 31 DÉCEMBRE 1917,

MODIFIÉE PAR LA LOI DU 25 JUIN 1920.

**(Etude théorique et pratique)**

---

## Thèse pour le Doctorat

**(Sciences Politiques et Economiques)**

*Présentée et soutenue le lundi 26 Juin 1922, à 15 heures*

PAR

**Henri FAURE**, ✻, ✠

DOCTEUR ÈS-SCIENCES JURIDIQUES

---

MEMBRES DU JURY :

MM. TURGEON, ✻, Doyen, correspondant de l'Institut ;
THÉLOHAN, Professeur, Président ;
BONNARD, Professeur.

RENNES

IMPRIMERIES RÉUNIES (Société coopérative), 22, RUE DE NEMOURS

—

1922

# LA TAXE SUCCESSORALE

Instituée par la Loi du 31 Décembre 1917,

Modifiée par la loi du 25 Juin 1920.

---

(ÉTUDE THÉORIQUE ET PRATIQUE)

A ma Mère,

A mon Père,

Hommage de ma reconnaissance et de mon affection.

UNIVERSITÉ DE RENNES — FACULTÉ DE DROIT

# La Taxe Successorale

## INSTITUÉE PAR LA LOI DU 31 DÉCEMBRE 1917, MODIFIÉE PAR LA LOI DU 25 JUIN 1920.

## (Etude théorique et pratique)

---

Thèse pour le Doctorat

(Sciences Politiques et Economiques)

*Présentée et soutenue le lundi 26 Juin 1922, à 15 heures*

PAR

R. UNIV. BIBLIOTHEEK LEIDEN

**Henri FAURE**, ✻, ✠

DOCTEUR ÈS-SCIENCES JURIDIQUES

---

MEMBRES DU JURY :

MM. TURGEON, ✻, Doyen, correspondant de l'Institut ;
THÉLOHAN, Professeur, Président ;
BONNARD, Professeur.

RENNES

IMPRIMERIES RÉUNIES (Société coopérative), 22, RUE DE NEMOURS

—

1922

*La Faculté n'entend donner aucune approbation, ni improbation, aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.*

# BIBLIOGRAPHIE


| | |
|---|---|
| ALLIX (Edgar)..... | Traité élémentaire de Science des finances et de législation financière française, 1921. |
| AUBRY et RAU..... | Cours de Droit civil Français, 1869. |
| BACQUET (Jean)..... | Traité du droit de déshérence, 1774. |
| BAUDRY-LACANTINERIE..... | Précis de Droit civil, 1912. |
| BEUDANT..... | Cours de Droit civil Français, 1896. |
| BOSQUET..... | Dictionnaire des Domaines, 1762. V. Centième denier ; Successions collatérales. |
| COLIN et CAPITANT..... | Cours élémentaire de Droit civil Français, 1915. |
| COLMET DE SANTERRE..... | Manuel élémentaire de Droit civil, 1895. |
| DE FERRIÈRE..... | Science parfaite des Notaires, 1733. |
| DEMOLOMBE..... | Cours de Droit civil, 1845. |
| ESMEIN..... | Cours élémentaire d'histoire du Droit français, 1908. |
| GIDE..... | Cours d'Economie politique, 1920. |
| JEZE (Gaston)..... | Cours élémentaire de la Science des finances et de législation financière française, 1909. |
| LAURENT..... | Principes de Droit civil, 1876. |

| | |
|---|---|
| LEROY-BEAULIEU (Paul).... | Traité de la Science des finances, 1912. |
| LESCŒUR..... | Pourquoi et comment on fraude le Fisc, 1909. |
| LOCRÉ..... | Législation civile, 1827. |
| MARCADÉ..... | Explication du Code Napoléon, 1859..... |
| MERLIN..... | Répertoire 1826. V. Centième denier. |
| PLANIOL..... | Traité élémentaire de Droit civil, 1917. |
| STOURM..... | Systèmes généraux d'impôts, 1912. |


## Enregistrement


| | |
|---|---|
| BESSON (Emmanuel)..... | La réforme fiscale des successions et des donations, 1901 (1 vol.). |
| BESSON (Emmanuel)..... | Traité pratique de l'impôt progressif des successions, 1920 (1 vol.). |
| CASTILLON..... | Manuel formulaire de l'enregistrement des Domaines et du Timbre, 1907 (1 vol.). |
| CHAMPIONNIÈRE et RIGAUD... | Traité des droits d'enregistrement 1851 (6 vol.). |
| DEMANTE..... | Principes d'enregistrement, 1888 (2 vol.). |
| DICTIONNAIRE..... | des droits d'enregistrement, de timbre, de greffe et d'hypothèques, par les rédacteurs du journal de l'enregistrement, 1907-1911 (5 vol.). |
| DUBLINEAU..... | Traité théorique et pratique de l'enregistrement, 1914 (1 vol.). |

| | |
|---|---|
| GARNIER..... | Répertoire général et raisonné de l'enregistrement 1901-1903 (8 vol.). |
| GUILHOT..... | Manuel de Droit fiscal spécial au notariat, 1907 (1 vol.). |
| MAGUERO..... | Traité alphabétique des droits d'enregistrement, de timbre et d'hypothèques, 1897-1912 (5 vol). |
| NAQUET..... | Traité théorique et pratique des droits d'enregistrement, 1899 (3 vol.). |
| SALEFRANQUE..... | Le régime fiscal des successions en France et dans les principaux pays d'Europe, 1895. |
| WAHL. | Traité de Droit fiscal, 1903 (2 vol.). |


## Articles de Revues


| | |
|---|---|
| ALLIX (Edgar)..... | Le programme fiscal de M. François Marsal (Revue politique et parlementaire, Février 1920, p. 295). |
| ALLIX (Edgar)..... | Contre le prélèvement sur le capital (Revue politique et parlementaire, Mai 1920, p. 145). |
| BERTILLON..... | Le problème de la dépopulation (Revue politique et parlementaire, 1897. T. XII, p. 531. T. XIV-5, p. 723). |
| BODIN..... | La réforme des droits de succession et la notion de l'impôt progressif (Revue d'économie politique, 1894, p. 963). |

| | |
|---|---|
| Boudenoot..... | Le régime fiscal des mutations (Revue politique et parlementaire, 1894, p. 43). |
| Colin (Maurice)..... | La réforme des droits de succession (Revue politique et parlementaire, 1906. T.L., p. 227). |
| Doucet (René)..... | La dépopulation de la France et le régime des successions (Revue politique et parlementaire, 1901. T. XXVII, p. 140). |
| Marsal (François)..... | Impôts réels ou impôts personnels (Revue politique et parlementaire, Janvier 1920, p. 13). |
| Mathieu..... | La famille devant les droits de mutation. — Les familles surtaxées (Réforme sociale 1890. T. II, p. 563). |
| Turgeon..... | Successions et socialisme (Travaux de l'Université de Rennes. T.I. 1907, p. 163). |
| Walh..... | Etude sur le privilège du Trésor en matière de droits de mutation par décès (Annales de l'enseignement supérieur de Grenoble, 1891, p. 483). |


## Périodiques


Bulletin de statistique et de législation comparée (1918-1922).

Dalloz. — Recueil de jurisprudence.

Instructions générales et circulaires de l'administration de l'enregistrement (1918-1922).

Journal de l'enregistrement et des Domaines (faisant suite au

dictionnaire des droits d'enregistrement par les rédacteurs du journal de l'enregistrement). 1918-1922.

Journal des Notaires et des Avocats (1918-1922).

Journal du Notariat (1918-1922).

Journal officiel (1918-1922).

Les lois nouvelles (1918-1922).

Répertoire général pratique du Notariat et de l'Enregistrement (faisant suite au Traité pratique et formulaire général du Notariat, par Defrenois). 1918-1922.

Répertoire périodique de l'enregistrement (faisant suite au répertoire général et raisonné de l'enregistrement, par Garnier). 1918-1922.

Revue de l'enregistrement, des hypothèques, du Timbre et des Domaines (faisant suite au Traité alphabétique des droits d'enregistrement, par Edouard Maguero). 1918-1922.

Revue du Notariat et de l'Enregistrement (faisant suite au Traité formulaire général alphabétique et raisonné du Notariat, par Albert Amiaud). 1918-1922.

Revue de pratique notariale, par Arnault et Piffre de Vaubon (1918-1922).

Sirey. — Recueil de jurisprudence.

## Thèses

Audé..... L'impôt sur les mutations par décès. Paris. 1896.

Aulard..... La distraction du passif pour le calcul des droits de mutation. Paris. 1903.

Autrusseau..... Des restitutions des droits en matière d'enregistrement (article 60 de la loi du 22 Frimaire an VII). Bordeaux. 1911.

| | |
|---|---|
| Bablot..... | Des droits de succession en France, en Angleterre et en Autriche. Paris. 1910. |
| Barbier..... | De la transmission intégrale du patrimoine en cas de décès et particulièrement de la Transmission intégrale des exploitations agricoles, dans la législation française. Paris. 1914. |
| Beaumont..... | Les réformes législatives opérées par voies budgétaires. Paris. 1911. |
| Bernard..... | De la légitimation des enfants adultérins ou incestueux. Rennes. 1918. |
| Bommier..... | De la déduction du passif pour la liquidation et le paiement des droits de mutation par décès. Etude des articles 3 et 10 de la loi du 25 février 1901. Caen. 1903. |
| Bosvieux..... | Les mutations par décès dans le droit fiscal international. Paris. 1901. |
| Bouquier..... | Le régime fiscal des successions en France. Aix. 1903. |
| Bouzat..... | De la non restitution des droits d'enregistrement régulièrement perçus. Poitiers. 1908. |
| Brunschwig..... | L'évolution récente du régime fiscal des successions. Nancy. 1919. |
| Canal..... | Le régime fiscal des successions et la loi du 25 juin 1920. Paris. 1921. |

| | |
|---|---|
| Chevalier..... | Les droits de mutation par décès, en France, au cours du XIX[e] siècle. (Loi du 22 frimaire an VII-25 Février 1901). Poitiers. 1901. |
| Chevant..... | La résolution en droit fiscal. Paris. 1910. |
| Clouzeau..... | La Taxe sur les paiements. Rennes. 1919. |
| Combes..... | L'impôt de l'enregistrement. Essai sur la mise en jeu par le receveur des principes qui en régissent la perception. Toulouse. 1904. |
| Darboux..... | Des principes de la législation fiscale en matière de successions. Paris. 1902. |
| Dayras..... | L'impôt successoral en Allemagne. Paris. 1910. |
| Deloume..... | L'Etat considéré comme successeur aux biens. Toulouse. 1898. |
| Demuth..... | De la restitution des droits d'enregistrement régulièrement perçus (Loi du 18 janvier 1912). Paris. 1912. |
| Depuichault..... | La fraude successorale par le procédé du compte-joint. Paris. 1910. |
| Dreuilh..... | De l'impôt des successions. Etude des principes généraux qui régissent les législations, en particulier en France. Toulouse. 1902. |
| Drouin..... | La restitution des droits d'enregistrement (Lois du 18 janvier 1912 et 31 janvier 1914). Paris. 1915. |

DUCHAMBON..... L'abaissement de la natalité en France. Causes et remèdes. Paris. 1910.

DUPEYRON..... L'impôt sur les successions. Bordeaux. 1913.

DUPONT..... De la déduction du passif dans les déclarations de mutation par décès. Caen. 1911.

FENOLHAC..... L'évolution de l'impôt progressif en matière de taxes successorales et les sanctions de cet impôt. Paris. 1919.

FILDERMANN..... La nature juridique de la Transmission par décès et la succession des parents légitimes. Paris. 1909.

FLAMENS..... Le serment fiscal en matière d'enregistrement. Toulouse. 1913.

FOURCADE..... De la restitution des droits d'enregistrement (Loi du 18 janvier 1912). Toulouse. 1913.

GALLET..... La législation successorale et le mouvement de la population. Poitiers. 1904.

GANTILLON..... L'Etat successeur. Lyon. 1910.

GAZEL..... Du droit de communication appartenant à l'administration de l'enregistrement, vis-à-vis des officiers publics et des administrations publiques. Paris. 1911.

GEORGIS..... L'Etat héritier. Formalités à remplir pour l'envoi en possession. Droits et obligations de l'Etat héritier. Paris. 1912.

| | |
|---|---|
| Girard..... | L'évasion fiscale en matière de droits de mutation par décès. Paris. 1916. |
| Goulard..... | Les modifications successives de l'impôt sur les actes juridiques et les mutations de l'an VII à 1908. Paris. 1909. |
| Guegan..... | Des successions dévolues au fisc en droit romain. Rennes. 1893. |
| Hanne..... | La fraude dans les déclarations de succession au point de vue de la déduction du passif héréditaire. — Moyens préventifs et moyens répressifs. Paris. 1913. |
| Henniquau..... | Les pénalités en matière fiscale. Lille. 1910. |
| Hervé..... | Les successions en droit international fiscal. Paris. 1907. |
| Hugot..... | Les tarifs successoraux, la législation nouvelle, la déduction du passif et le principe de la progression. Dijon. 1910. |
| Jumelais..... | De la déduction du passif héréditaire dans les déclarations de mutation par décès. Rennes. 1902. |
| Labarthe..... | Le paiement par annuités des droits de mutation exigibles sur les biens transmis par décès. Paris. 1910. |
| Lafont..... | Les transactions en matière fiscale. Paris. 1910. |
| Lauweryns de Rossendaele | La répercussion de l'impôt. Lille. 1901. |

| | |
|---|---|
| LAVIRON..... | Mesures contre la fraude en matière d'impôt de mutation par décès. Paris. 1904. |
| LEBLANC..... | L'obligation personnelle et la contribution au paiement des droits d'enregistrement. Lille. 1901. |
| LE FOURNIER..... | Des conséquences des droits de mutation par décès, en France. Rennes. 1917. |
| MAISON..... | L'évolution des droits d'enregistrement, de 1892 à 1912. Paris. 1912. |
| MOLINIER..... | De l'amende fiscale. Son caractère en jurisprudence. Toulouse. 1909. |
| NICOLLE..... | Du principe de la non restitution des droits d'enregistrement perçus et de ses exceptions. Paris. 1899. |
| NIMSGERN..... | Des valeurs mobilières devant l'impôt de mutation par décès. Paris. 1906. |
| PANNETIER..... | Les successions et le Fisc. Paris. 1919. |
| PERRIN..... | Origine, caractère et distinction des droits d'actes et de mutation en matière d'enregistrement. Grenoble. 1901. |
| PETITPAS..... | Le compte joint en France et à l'étranger. Paris. 1909. |
| PIERSON..... | La dépopulation en France. Paris. 1913. |
| POTEL..... | De la preuve en matière d'enregistrement. Paris. 1900. |

PRADEL..... Les principes de la perception des droits d'enregistrement. Dijon. 1906.

PAIROUX..... De la compétence des bureaux d'enregistrement au point de vue de l'exécution de la formalité et du paiement des droits. Grenoble 1910.

RAISIN..... La dépopulation de la France et le Code civil ou influence du régime successoral sur le mouvement de la natalité. Montpellier. 1901.

RIBARDIÈRE..... Etude historique sur la formalité de l'enregistrement et les impôts de mutation, depuis l'antiquité jusqu'à la loi de 1790. Paris. 1911.

ROGER..... Le droit pénal fiscal. Montpellier. 1904.

ROUSSEL..... De la compensation et de l'imputation en matière fiscale. Paris. 1906.

SAMBŒUF..... Du privilège du Trésor sur les revenus héréditaires en matière de droits de mutation par décès. Nancy. 1903.

SIX..... Des prescriptions en matière d'enregistrement. Lille. 1902.

SURET..... Théorie de l'impôt progressif. Paris. 1909.

TANQUEREY..... De l'impôt sur les mutations, à Rome. Paris. 1887.

TASSAIN..... Le droit de déshérence. Paris. 1897.

THILLIER..... La succession du mobilisé décédé *ab intestat*. Lille. 1919.

THIRIOT..... Du tarif des droits de mutation par décès. Paris. 1912.

VALLIER..... Le fondement du droit successoral en droit français. Paris. 1902.

WAHL..... De l'impôt sur les mutations par décès en droit romain. Grenoble. 1886.

YBARNEGARAY..... Etude critique de l'impôt progressif sur les successions. Paris. 1910.

# TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION

§ I. — Définition ..... 1
§ II. — La Taxe et l'Impôt ..... 2
§ III. — La Taxe Successorale et ses conséquences .... 4
§ IV. — Plan ..... 6

## PREMIÈRE PARTIE

### Les Travaux législatifs

CHAPITRE PRELIMINAIRE. — Evolution du Régime fiscal des droits de mutations par décès ..... 9
§ I. — Empire Romain. — La Vicesima hereditatum. 9
Section I. — *Les origines des droits de mutation par décès.*

§ II. — Période Féodale. — Le droit de relief et le droit de Rachat ..... 10

§ III. — Période monarchique. — Le centième denier ..... 11

Section II. — *Le régime fiscal moderne des droits de mutation par décès* ..... 14

§ I. — Période intermédiaire. — Imposition des successions en ligne directe..... 14

§ II. — Loi du 22 Frimaire an VII. — Imposition des successions mobilières ..... 15

§ III. — Les Réformes apportées à la loi du 22 Frimaire an VII ..... 16

1° Assimilation des meubles aux immeubles.. 17

2° Graduation des droits selon la qualité des héritiers ..... 18

3° La progressivité des droits de mutation par décès. — La déduction des dettes. L'évaluation de l'usufruit et de la nue propriété d'après l'âge de l'usufruitier ..... 18

CHAPITRE 1er. — La loi du 31 décembre 1917..... 25

Section I. — *Remaniement et majoration des droits de mutation par décès* ..... 25

Section II. — *Limitation de la successibilité du 6e degré*.. 26

1° Descendants des frères et sœurs du défunt. 27

2° Défunt incapable de tester et non frappé d'interdiction légale ..... 27

3° Intérêt financier ..... 29

SECTION III. — *La Taxe Successorale* ..... 29

§ I^er^. — Projets et propositions de loi instituant une taxe sur le capital des successions ..... 30

1° Projet Caillaux ;

2° Projet Charles Dumont ;

3° Proposition Georges Berry.

§ II. — Projets et propositions de loi tenant compte de la composition de la famille ..... 33

1° Proposition Bompard ;

2° Proposition Piot ;

3° Proposition Messimy ;

4° Proposition du Halgouët ;

5° Projet Caillaux ;

6° Projet Cochery ;

7° Projet de loi de finances, exercice 1913 ;

8° Proposition et amendement Bokanowski.

§ III. — Projets de la loi de finances du 31 décembre 1917 ..... 38

1° Projet Thierry ;

2° Projet Klotz ;

3° Modifications apportées par la Commission de législation fiscale de la Chambre ;

4° Modifications apportées par la Commission du budget de la Chambre.

§ IV. — Le vote de la loi du 31 décembre 1917. 41

1° Le projet de la loi devant la Chambre des députés ;

2° Le projet de loi devant la Commission sénatoriale ;

3° Le projet de loi devant le Sénat ;

4° Vote définitif du projet de loi.

§ V. — Texte législatif ..... 46

CHAPITRE II. — La loi du 25 juin 1920 ..... 49

Section I. — *Les projets de loi* ..... 49

1° Projet Klotz ;

2° Projet Marsal ;

3° Modifications apportées par la Commission des finances de la Chambre des députés.

Section II. — *Le vote de la loi du 25 juin* 1920..... 52

§ I. — Le projet de loi devant la Chambre des députés.

§ II. — Le projet de loi devant la Commission sénatoriale.

§ III. — Le projet de loi devant le Sénat.

§ IV. — Vote définitif du projet de loi.

Section III. — *Texte législatif* ..... 58

## DEUXIÈME PARTIE

### Etude théorique de la Taxe Successorale

CHAPITRE Ier. — I. Le Régime fiscal des successions en Angleterre. — L'Estate Duty.

II. — La Taxe Successorale en droit fiscal international ..... 63

Section I. — *Le Régime fiscal des Successions en Angleterre* ..... 64

§ I. — La dévolution héréditaire de la propriété.... 64

§ II. — Les droits de mutation par décès. ..... 65

§ III. — La loi de finances du 31 juillet 1894. 66

1° L'Estate Duty ;

2° Le legacy duty et le succession duty.

§ IV. — Le Régime actuel (Finance act du 31 juillet 1919). — La progression des droits de mutation. 68

Section II. — *La Taxe Successorale en droit fiscal international* ..... 74

§ I. — Les Etats-Unis ..... 74

§ II. — L'Allemagne ..... 76

CHAPITRE II. — La Taxe Successorale et le Relèvement de la natalité ..... 83

Section I. — *Avantages accordés aux familles nombreuses par les lois du 31 décembre 1917 et du 25 juin 1920.* 83

Section II. — *La justification de la Taxe Successorale d'après les auteurs du projet de la loi du 31 décembre 1917* ..... 85

1° Motif : La compensation des frais de liquidation et de partage ..... 85

2° Motif : La Fréquence des droits de mutation par décès ..... 88

3° Motif : La compensation des charges de famille ..... 90

4° Motif : Le Relèvement de la natalité..... 91

Section III. — *Fondement des avantages accordés aux familles nombreuses* ..... 95

Section IV. — *Conséquences de la Taxe Successorale au point de vue du relèvement de la natalité* ..... 100

Section V. — *Le Problème économique de la dépopulation.* 104

CHAPITRE III. — La Taxe Successorale et l'Etat héritier. ..... 107

Section I. — *Le Droit civil et l'Etat héritier* ..... 110

§ I. — Les successions en deshérence et les successions vacantes ..... 110

§ II. — L'Etat n'est pas un héritier ..... 112

§ III. — L'Etat n'est pas un successeur irrégulier.. 114

§ IV. — Le Fondement du droit de deshérence..... 118

SECTION II. — *Le Droit fiscal et l'Etat héritier. — Le Fondement de l'impôt successoral* ..... 119

SECTION III. — *Le Privilège du Trésor en matière de droits de mutation par décès et le classement de ce privilège* ..... 123

---

## TROISIÈME PARTIE

---

## Etude pratique de la Taxe Successorale

---

CHAPITRE I^er^. — LES CONDITIONS D'APPLICATION DE LA TAXE SUCCESSORALE ..... 131

SECTION I. — *Les Enfants du défunt comptant pour le calcul de la Taxe Successorale* ..... 132

§ I. — Les Enfants vivants ..... 132

1° Les enfants légitimes et les enfants légitimés ..... 132

2° Les enfants naturels ..... 133

3° Les enfants adultérins ou incestueux..... 135

4° Les enfants conçus au décès du défunt .... 136

5° Les enfants renonçants ..... 138

6° Les enfants du défunt étranger ..... 139

§ II. — Les enfants représentés ..... 146

SECTION II. — *Les enfants ne comptant pas pour le calcul de la Taxe Successorale* ..... 147

§ I. — Les enfants nés, ayant vécu, non représentés. 148
Exceptions :
1° Les enfants morts victimes de la guerre.. 149
2° Les enfants décédés après 16 ans révolus.. 150

§ II. — Les enfants adoptifs ..... 151

SECTION III. — *Les successions exemptées de la Taxe Successorale* ..... 153

§ I. — Les successions des militaires et des civils victimes de la guerre ..... 153

§ II. — Les legs, au profit des départements, communes et établissements publics ..... 156

§ III. — Les legs au profit de l'Etat ..... 159

CHAPITRE II. — LA LIQUIDATION DE LA TAXE SUCCESSORALE ..... 161

SECTION I. — *Calcul de la taxe successorale*..... 162

§ I. — Le tarif de la Taxe Successorale ..... 162

§ II. — Le capital net global ..... 163
1° Les rapports à succession ..... 165
2° Le retour légal et le retour conventionnel .. 165
3° Les legs particuliers ..... 167

§ III. — La réduction de la Taxe successorale (art. 30 et 31 de la loi du 25 juin 1920) ..... 169

SECTION II. — *La répartition de la Taxe Successorale.* 172

§ I. — La déduction de la Taxe Successorale ..... 172

§ II. — La répartition de la Taxe Sucessorale..... 174

1° Système de la loi du 31 décembre 1917.. 174
2° Système de la loi du 25 juin 1920..... 176

§ III. — De la contribution des légataires particuliers 180
1° Application de l'article 1.016 C. C. ..... 181
2° Contribution directe au paiement de la Taxe : A) Héritiers renonçants ; B) Legs portant atteinte à la réserve ; C) Taxe Successorale dépassant 80 % ..... 183

SECTION III. — *Modes de paiement* ..... 186
§ I. — Solidarité des successibles..... 187
§ II. — Les Bons de la Défense Nationale..... 188
§ III. — Le paiement fractionné..... 188

SECTION IV. — *Pénalités*..... 189
§ I. — Le double droit en sus..... 189
§ II. — Les décimes ..... 190
§ III. — Les peines correctionnelles..... 192

CHAPITRE III. — LA TAXE SUCCESSORALE ET LA SITUATION FISCALE DE L'ENFANT UNIQUE ET DES ENFANTS TOUS DÉCÉDÉS MORTS POUR LA FRANCE OU APRÈS 16 ANS RÉVOLUS ..... 195

SECTION I. — *L'interprétation administrative de l'art. 34 de la loi du 25 juin 1920*..... 197

SECTION II. — *Réfutation de l'interprétation administrative* ..... 203
§ I. — Les débats parlementaires..... 204
1° Art. 15 de la loi du 31 décembre 1917.... 204

2° Art. 34 de la loi du 25 juin 1920..... 205

§ II. — Critique de l'Interprétation administrative. 210

1re Réfutation : (Argument arithmétique)..... 211

2e Réfutation : (Argument grammatical)..... 215

3e Réfutation : (Argument littéral)..... 217

CONCLUSION ..... 225

ADDENDA ..... 235

# INTRODUCTION

## I

### Définition

La Taxe Successorale a été instituée par la loi de finances du 31 décembre 1917 (art. 10) et elle a été modifiée et complétée par la loi du 25 juin 1920 (art. 29).

On peut en donner la définition suivante : la Taxe Successorale est un nouvel impôt, perçu au profit du Trésor, à l'occasion des mutations par décès, indépendamment des droits ordinaires de succession, lorsque le défunt « laisse moins de quatre enfants vivants ou représentés ». Cet impôt est calculé d'après un tarif progressif et par tranches sur l'actif net global de la succession.

D'après cette définition, qui emprunte les termes mêmes de la loi, la Taxe Successorale apparaît comme une pénalité frappant les familles peu nombreuses.

Est-ce vraiment, le caractère fondamental de ce nouvel impôt ?

Nous ne le croyons pas.

Il nous semble plus exact, pour définir la Taxe Successorale, et lui donner tout le relief nécessaire, de s'écarter un peu de la lettre du texte et de dire, en posant une règle générale et une exception :

La Taxe Successorale est un nouvel impôt, qui frappe toutes les successions et qui est perçu, indépendamment des droits ordinaires de mutation par décès ; mais, dans un but d'équité fiscale, cet impôt ne se perçoit pas dans les successions où le

défunt laisse au moins quatre enfants vivants ou représentés.

L'art. 10 de la loi du 31 décembre 1917 déguise, en effet, d'une façon très habile la portée exacte du nouvel impôt. Le législateur ne parle pas d'une taxe s'appliquant à toutes les successions avec une dispense en faveur des familles nombreuses ; il présente, au contraire, la Taxe Successorale sous la forme d'une pénalité qui atteint seulement les enfants du défunt venant en trop petit nombre à sa succession.

Cette innovation fiscale répond, en réalité, à une toute autre conception.

Le législateur a voulu organiser en France un nouvel impôt sur le capital, à l'occasion des mutations par décès, afin de procurer des ressources plus considérables au Trésor. La Taxe Successorale, à cet effet, frappe toutes les successions, mais, pour faire accepter ce nouvel impôt et lui donner un caractère démocratique, le législateur a déclaré au nom de la Justice Sociale, vouloir combattre la dépopulation et encourager le relèvement de la natalité en exemptant de la Taxe Successorale, les successions dont les enfants laissés par le défunt seraient au moins au nombre de quatre.

Ainsi la pénalité n'est qu'une idée secondaire, elle n'a d'autre objet qu'une répartition plus équitable, elle n'est qu'une exception dans l'application d'un nouvel impôt frappant toutes les successions et non pas sa raison d'être.

Nous aurons dans nos développements à examiner d'une façon complète le fondement de la Taxe Successorale dont nous critiquerons autant la règle générale que l'exception ; cependant, ce que nous venons de dire suffit déjà, pour justifier notre deuxième définition.

## II

### La Taxe et l'Impot

Le législateur a employé, pour désigner un nouvel impôt, l'expression de Taxe. Cette terminologie est-elle exacte et devons-nous la conserver au cours de notre travail ?

En désignant sous le nom de Taxe, un impôt sur les successions, le législateur a donné à ce terme un sens qui ne lui appartient pas et qui ne correspond pas au langage technique adopté, en législation financière. Le mot est mal choisi.

On entend, en effet, sous le nom de Taxe, une perception effectuée, au profit de l'Etat, représentant le prix direct d'un service rendu. La Taxe est la somme perçue sur le patrimoine du contribuable à l'occasion d'une contre-prestation spéciale fournie en échange. L'Etat n'agit pas, à cet effet, comme un organe politique, mais en qualité de personne morale procurant des services analogues à ceux que rendent des entreprises privées.

L'impôt, au contraire, est un prélèvement opéré sur les facultés des contribuables, afin de pourvoir aux besoins publics mais sans contre-prestation particulière fournie par l'Etat. Il est proportionné non pas aux avantages procurés ou services rendus, mais, au degré d'aisance de chaque citoyen. L'impôt ne se mesure pas à ce que le contribuable reçoit de l'Etat, mais à ce qu'il peut payer.

Ainsi la Taxe est la rétribution d'un service déterminé, tandis que l'impôt s'applique à tous les services procurés par l'Etat.

La Taxe Successorale ne présente aucunement le caractère d'une Taxe. La contre-prestation ou le service rendu n'existe pas.

D'après le législateur, il s'agit, en l'espèce, d'une pénalité; et ce prélèvement se calcule en raison de l'enrichissement de l'héritier, d'après sa capacité contributive. La Taxe Successorale est un impôt.

Le législateur ne s'est pas attaché à cette distinction rationnelle qui existe entre la Taxe et l'Impôt; pour lui, il n'y a pas de différence sensible entre ces deux termes et il désigne ainsi du nom de Taxe, un impôt successoral.

Il est vrai que depuis le vote de nouvelles lois fiscales, cette erreur s'est déjà répétée maintes fois et nous signalerons par exemple : la Taxe sur les paiements, la Taxe sur le chiffre d'affaires qui sont, en réalité, des impôts et non pas des taxes.

Dans notre essai, nous sommes dans l'obligation d'employer

le mot Taxe, avec la signification que le législateur a voulu lui reconnaître contrairement à la logique fiscale; nous le regrettons, le législateur a eu tort de ne pas conserver au mot Taxe, son sens technique, *stricto sensu*.

## III

### La Taxe Successorale et ses conséquences

Il faut différencier bien nettement la Taxe Successorale des droits ordinaires de mutation par décès.

Actuellement, le Fisc prélève sur les successions deux impôts distincts qui se cumulent.

D'abord, la Taxe Successorale sur l'actif net global de la succession, lorsque le défunt laisse moins de quatre enfants vivants ou représentés.

Puis les droits de mutation par décès, calculés sur chaque part d'héritage, suivant un tarif progressif très élevé, qui varie à la fois d'après le degré de parenté entre l'héritier et le défunt et d'après l'importance des biens recueillis.

En instituant la Taxe Successorale, le législateur a gravement compliqué le régime fiscal des successions.

Non seulement, il a donné une ampleur inquiétante au prélèvement sur les biens transmis; mais ,en même temps, il a imposé une orientation dangereuse à la législation fiscale.

1° Jamais l'Etat n'avait tant demandé aux successions; l'impôt successoral est devenu une véritable confiscation. A ce point que si l'on appliquait strictement le cumul de la Taxe Successorale et des droits de mutation par décès on arriverait à une spoliation totale (97 %). Il a fallu une disposition spéciale dans la loi du 25 juin 1920 (art. 30) pour décider que dans aucun cas le cumul des droits ne pourrait jamais dépasser 80 %.

2° La Taxe Successorale a fortement compromis la dévolution héréditaire de notre droit civil. Le nouvel impôt contient en germe, un véritable bouleversement.

Le législateur prétend vouloir encourager le relèvement de la

natalité, mais une loi fiscale, comme nous le montrerons, ne donne pas d'enfants. Il est permis de se demander, au contraire, si, en instituant un second impôt dans toutes les successions collatérales et en l'appliquant, en outre, aux successions en ligne directe lorsque le défunt laisse moins de quatre enfants, l'Etat, sous prétexte d'encourager la natalité, ne cherche pas tout simplement, à profiter d'une situation de fait qui lui paraît favorable pour prendre place au rang des héritiers.

D'une façon très habile, il essaie de se faire adopter, d'abord dans les successions collatérales, et dans les successions en ligne directe où les enfants sont peu nombreux, afin de pouvoir s'imposer, un peu plus tard, dans toutes les successions.

3° Enfin l'apparition de la Taxe Successorale dans le régime fiscal des successions a compliqué grandement la liquidation et le calcul de l'impôt. Les lois du 31 décembre 1917 et du 25 juin 1920 ont été l'objet d'une quantité considérable de questions écrites au *Journal officiel*, et également de nombreuses instructions, circulaires, décisions, solutions de l'Administration de l'Enregistrement, dont certaines à notre avis, ne sont pas à l'abri de critiques justifiées. Ces lois, pour l'interprétation délicate de leurs dispositions, exigent l'intervention de la jurisprudence qui, déjà, comme nous le verrons, s'est prononcée en quelques cas.

Il en résulte qu'actuellement le régime fiscal des successions est devenu tellement compliqué que M. François Marsal, ministre des Finances du cabinet Millerand, a cru devoir déposer sur les bureaux de la Chambre, le 31 décembre 1920, un projet de loi portant codification des droits de succession.

Dans l'exposé des motifs, le Ministre déclare qu'il a voulu se conformer au vœu exprimé par le Parlement, lors de la discussion de la loi fiscale du 25 juin 1920.

« Certaines lois, explique M. François Marsal, remontent à la période révolutionnaire et sont encore en vigueur, mais elles se trouvent modifiées par des lois postérieures, à leur tour souvent amendées et complétées. Les dernières réformes fiscales ont encore aggravé ces complications de texte, de sorte que les con-

tribuables, les tribunaux et même les fonctionnaires, chargés de l'application des textes, se trouvent en présence de difficultés qui les irritent justement et nuisent au rendement de l'impôt. »

Notre essai aura pour objet l'examen de ces différentes questions ; à cet effet, nous avons adopté le plan suivant.

## IV

### Plan

Notre travail comprendra trois parties.

Dans la première partie, nous nous occuperons des travaux législatifs qui ont donné naissance aux lois du 31 décembre 1917 et du 25 juin 1920, instituant la Taxe Successorale dans notre régime fiscal des successions.

Mais, dans un chapitre préliminaire, nous parcourrons rapidement l'évolution fiscale des droits de mutation par décès.

Il est évident que l'étude de la Taxe Successorale nécessite la connaissance, tout au moins dans leurs grandes lignes, des règles principales qui sont à la base du régime fiscal des successions. La Taxe Successorale est l'aboutissant actuel de toute l'évolution progressive de nos droits de mutation par décès. Cependant, nous nous attacherons surtout à montrer suivant les époques le fondement de l'impôt et nous insisterons particulièrement sur les étapes les plus importantes.

Notre deuxième partie sera consacrée à l'étude théorique de la Taxe Successorale ; nous traiterons spécialement la question du relèvement de la natalité et de l'Etat héritier.

Dans notre troisième partie, nous procéderons à l'étude pratique de la Taxe Successorale. Nous examinerons le mécanisme des textes et les difficultés d'application. Nous aurons notamment à nous prononcer sur les conditions d'application de la Taxe Successorale, sur la répartition de la Taxe et sur l'interpré-

tation épineuse de l'article 15 de la loi du 31 décembre 1917 et de l'article 34 de la loi du 25 juin 1920 relatifs à la situation fiscale du fils unique ou des enfants tous décédés « morts pour la France » ou après seize ans révolus.

Cette étude nous conduira à prendre position sur l'opportunité de la Taxe Successorale.

Nous ne sommes pas partisan de cette innovation fiscale.

L'Etat a besoin d'argent, de beaucoup d'argent, nous ne refusons pas de l'aider, mais nous voulons des garanties.

D'abord la politique des concessions successives envers l'Allemagne, nous semble critiquable à l'égard d'un peuple qui a causé tant de ruines et de deuils.

D'autre part, nous ne sommes plus en guerre et il appartient évidemment à l'Etat de réduire ses dépenses et de songer aux économies.

Quoi qu'il en soit, nous ne pouvons accepter du législateur un moyen douteux lui permettant d'assurer de nouvelles ressources au Trésor au détriment de notre dévolution héréditaire; nous nous opposons de toute notre énergie à ce que l'Etat devienne l'héritier de chaque citoyen et qu'on ouvre, ainsi, la porte au communisme dont le régime affame et ruine la Russie.

La Taxe Successorale a été instituée dans un moment difficile. L'ennemi avait envahi le territoire, il fallait, à taut prix, défendre la Patrie, et le Parlement n'avait le droit de refuser le vote des crédits demandés par le Gouvernement. Ces conditions justifient la création d'un second impôt sur les successions pour équilibrer le budget.

Mais cette époque terrible n'est plus; il convient de revenir, maintenant, à des procédés budgétaires plus sages et plus prudents. La Taxe Successorale fut un expédient nécessaire dans une situation très grave, elle ne doit pas être considérée comme une mesure financière permanente, elle constitue un danger fiscal, économique et social.

Nous avons gagné la guerre, nous avons fourni à l'Etat de bons outils, nous voulons de bonnes finances.

# PREMIÈRE PARTIE

# Les Travaux législatifs

## CHAPITRE PRELIMINAIRE

## Evolution du Régime fiscal des droits de mutation par décès

### SECTION I

### Les Origines des Droits de mutation par décès.

#### § Ier

#### Empire romain. — La « Vicesima hereditatum »

Nous possédons de nombreux renseignements sur l'impôt successoral à Rome. (Bouchaud : l'impôt du vingtième sur les successions, Paris, 1766; Cagnat : étude historique sur les impôts indirects des Romains, Paris, 1882; Tanquerey : de l'impôt sur les mutations à Rome, Paris 1886; Wahl : l'impôt de mutation par décès au droit romain, Grenoble, 1886; voir la bibliographie).

Cet impôt apparut très tard (An 6 après J.-C.), il fut institué par l'empereur Auguste pour lui permettre d'assurer le fonctionnement de l'*Aerarium militare,* caisse qui avait pour but de servir aux vétérans des pensions de retraite. Il était du ving-

tième (5 %) des legs et successions (*Vicesima héréditatum ; loi julia vicesimaria*).

Cet impôt ne s'appliquait qu'aux citoyens romains, mais comportait de nombreuses exceptions. Les petites successions n'y étaient pas soumises ; les vieilles familles romaines en étaient exemptées. Il n'était pas dû en ligne directe, le père et ses enfants étaient considérés comme co-propriétaires du patrimoine familial ; au décès du père, il avait *continuatio dominii,* il n'y avait pas de transmission. (Pline le Jeune, Panégyrique, 37 ; Gaius : Institutes, 2, 157 ; Paul : Digeste, 28, 2).

On ne peut préciser exactement à quelle date disparut la *Vicesima hereditatum,* mais il est certain qu'elle n'existait plus sous le règne de Justinien.

## § II

### Période féodale. — Le droit de relief ou de rachat

L'impôt successoral réapparut au Moyen-Age et il fut, même, généralisé par la féodalité. Il avait, pour cause, le droit supérieur, le domaine éminent, appartenant au seigneur sur les terres de son fief. On le désignait, alors, sous le nom de *rachat* ou de *relief.*

Pocquet de Livonnière (Traité des Fiefs, 1756, L. IV, chap. I[er]) en donne l'explication suivante : « Quand on voulut rendre les fiefs patrimoniaux et héréditaires, les seigneurs en réservèrent divers droits, entre autres, le droit de *rachat* ou de *relief.* Il est appelé *rachat,* en quelques lieux, parce que moyennant certaine composition, réglée ordinairement au revenu d'un an, le seigneur rachète le fief qui était dévolu au seigneur. En d'autres endroits, ce droit est appelé *relief,* parce qu'il semblait qu'on relevait le fief tombé en caducité par la reversion qui s'en faisait au profit du seigneur ».

D'une façon presque générale, le droit de *relief* ou de *rachat*

n'était pas dû en ligne directe : la succession recueillie par les enfants était considérée, non pas comme une acquisition nouvelle, mais comme une continuation de seigneurie : « Suivant cette disposition du droit, explique Pocquet de Livonnière (*op. cit.*, L. IV, ch. I^er^, sect. I), qui regardait le père et le fils comme une même personne et que l'héritage du père passait au fils sans interruption ».

De plus, la charte d'inféodation concédait toujours le fief « au vassal et aux hoirs de son corps ». Le fief ne retombait aux mains du seigneur, qu'au cas de transmission en ligne collatérale ou à des étrangers, et c'est alors que le droit de relief ou de rachat pouvait être perçu.

Ce droit était, ordinairement, fixé à un an de revenu du fief.

Ainsi, le seigneur percevait un profit sur le titulaire du domaine utile, en raison du domaine éminent qu'il conservait sur le fief. Ce droit, retenu par le suzerain sur la propriété concédée au vassal, était un droit réel. De sorte qu'au Moyen-Age, le droit de mutation par décès s'expliquait par l'exercice d'un droit réel.

La propriété allodiale y échappait ; le propriétaire ne tenait son bien de personne, il n'était lié par aucune dépendance féodale.

Pour la même raison, les objets mobiliers n'étaient pas soumis au droit de relief ou de rachat.

## § III

### Période monarchique. — Le droit du centième denier

Tandis que le droit de relief ou de rachat continuait à être perçu par le seigneur, le roi créa, à son profit, un impôt successoral spécial désigné sous le nom de « *Droit du centième denier* ».

Cet impôt fut institué par l'Edit royal de décembre 1703, portant création des offices de greffiers des insinuations laïques, désigné communément sous le nom de l'Edit des insinuations laïques. (Merlin, Répertoire, V° droit du centième denier ; Bos-

quet, dictionnaire des Domaines 1762, V° centième denier; successions collatérales).

Ainsi le centième denier apparut au commencement du XVIII[e] siècle.

C'était le temps où le roi Louis XIV, au milieu des embarras financiers de la guerre de succession d'Espagne, se faisait assurer en Sorbonne que tous les biens de ses sujets étaient sa propriété. (Lavisse et Rambaud, histoire générale, t. VI, p. 152). Le roi s'était fait reconnaître le chef de tous les suzerains et se réclamait, du domaine éminent, de toutes les terres de France.

Pour faire accepter cet impôt par la noblesse, le préambule de l'Edit de 1703 exposait que le but poursuivi par le roi était de garantir le paiement des droits seigneuriaux. L'article 25 stipulait : « Voulons, pareillement, que les nouveaux possesseurs de biens immeubles à titre successif, soient tenus de faire leur déclaration, aux dits greffes des insinuations, des biens immeubles qui leur seront advenus par successions ».

En réalité, le centième denier se greffait sur le profit seigneurial et l'intérêt des seigneurs n'était qu'un prétexte.

C'est ainsi qu'une déclaration royale du 19 juillet 1704 assujettit au centième denier, en son article 26, les mutations de biens « en franc aleu, franc bourgage, franche bourgeoisie » qui, d'après les coutumes et usages, n'étaient soumises à aucun droit successoral.

La déclaration essayait, cependant, de rattacher encore cette disposition à l'intérêt des seigneurs : « d'autant, disait-elle, que les fermiers de nos domaines et les seigneurs particuliers dans leurs terres n'ont pas moins d'intérêt de connaître quels sont les héritages prétendus en franc aleu, de ceux qui n'y sont pas ». (Esmein, Cours élémentaire d'histoire du droit français, 1908, p. 578; De Ferrière, Science parfaite des notaires, 1733, t. II, p. 639).

La législation du centième denier s'inspirait étroitement des procédés fiscaux des droits de relief et de rachat. La quotité était différente; au lieu du revenu d'un an, il était dû au fisc royal

le centième de la valeur des immeubles dépendant de la succession ; mais la liquidation du droit s'effectuait d'après les mêmes principes.

Les héritiers en ligne directe étaient également dispensés du centième denier, l'impôt n'était dû que par les collatéraux et les étrangers et n'était perçu que sur les immeubles.

Une déclaration royale, en date du 27 mars 1748, essaya d'étendre le centième denier aux meubles ; mais elle fut rapportée par une autre déclaration en date du 26 décembre 1750.

L'impôt du centième denier était perçu au moyen de la formalité de l'Insinuation, c'est-à-dire de l'enregistrement de la déclaration de succession faite au greffe des insinuations, établi auprès de chaque juridiction.

A cet effet, explique Bosquet (Dictionnaire des Domaines, 1762, V° successions collatérales), les nouveaux possesseurs devaient faire une déclaration détaillée sur le registre de chacun des greffes de la situation des biens, dans les six mois de l'ouverture de la succession ; ils étaient tenus de communiquer tous titres de propriété et de payer le droit du centième denier sur la valeur entière de tous les immeubles de la succession. Faute d'y satisfaire, dans le délai de six mois, ils encouraient la peine du triple droit. S'il était omis quelque bien ou, si les biens étaient évalués au-dessous de leur valeur, ils étaient passibles d'une amende de 300 livres, outre le supplément du droit et le triple droit.

En résumé, à la fin de l'ancien régime, les transmissions immobilières par décès, en ligne collatérale ou au profit d'étrangers, donnaient lieu aux droits suivants :

1° Le droit de relief ou de rachat qui était d'une année de revenu : (5 %) ;

2° Le droit du centième denier : (1 %) ;

3° Plus des suppléments résultant de sols par livre qui étaient les décimes de l'époque.

Soit, ensemble : 6 à 7 %.

## Section II

## Régime fiscal moderne des droits de mutation par décès.

### § Ier

### Période intermédiaire. — Imposition des successions en ligne directe

Sous l'ancien régime, les impôts étaient nombreux, mal établis et perçus d'une façon arbitraire.

L'Assemblée Constituante ramena toute la législation fiscale à un régime uniforme. La loi des 5-19 décembre 1790 abolit les droits de contrôle, d'insinuation et de centième denier et une foule d'autres droits, source intarissable d'abus ; elle les fondit tous en un seul qu'elle établit sous la dénomination générale de droit d'Enregistrement.

La loi des 5-19 décembre 1790 apporta une modification importante dans le régime fiscal des successions. En supprimant les redevances seigneuriales, la terre était devenue libre et le droit du centième denier ne se concevait plus.

Le législateur ne voulut pas priver le Trésor d'une source de revenus aussi importante et déclara que la perception des droits de mutation par décès se légitimait en raison du service rendu à l'héritier par la Nation ; le citoyen succédait grâce à la protection des lois, il devait acquitter le prix de cette garantie.

Mais, de ce fait, les droits devenaient exigibles dans les successions en ligne directe. Cette innovation importante fut l'objet de longs débats et ne fut que difficilement acceptée. L'impôt était perçu, alors qu'il y avait saisine et que l'enfant, suivant l'expression de Troplong (Revue de législation, 1848, t. II, p. 220), tenait la succession de la nature, de l'affection, de la copossession.

Mais la loi des 5-19 décembre 1790 était incomplète sur bien des points. Des changements successifs furent apportés par plus de trente-deux lois, décrets et arrêtés. Bientôt, cette législation

devint tellement confuse et contradictoire que la nécessité d'une règlementation nouvelle apparut flagrante. C'est alors que fut votée la loi du 22 frimaire An VII.

## § II

## La loi du 22 frimaire An VII (12 décembre 1798). — Imposition des successions mobilières

Les rédacteurs de la loi du 22 frimaire An VII, en matière successorale, s'inspirèrent étroitement des principes contenus dans la loi des 5-19 décembre 1790; ils apportèrent même une aggravation importante à l'œuvre de l'Assemblée Constituante.

Non seulement, l'imposition des successions en ligne directe fut maintenue; mais, les successions mobilières, qui jusque là avaient échappé à tout impôt, furent soumises aux droits de mutation.

Tout d'abord le législateur de l'An VII, reprit et affirma la théorie nouvelle sur le fondement du droit sur les successions, en le considérant comme le prix d'un service rendu par la Nation, une prime payée en raison du bénéfice procuré par la garantie de l'Etat.

« Ce droit était, alors, une taxe proprement dite, analogue aux taxes de justice ». (Jeze, Cours de science des finances et de législation financière, 5e éd., p. 944).

Ce principe posé, le législateur déclara légitime l'imposition des successions en ligne directe. Le tarif était très modéré, tandis que le taux de l'impôt pour les successions immobilières recueillies par les collatéraux et les étrangers était de 5 % (article 69, § 8, n° 2); en ligne directe, le droit sur les successions immobilières était de 1 % (art. 69, § 3, n° 4).

Les successions mobilières, jusqu'alors, avaient toujours été affranchies de l'impôt. Les auteurs du projet de loi proposèrent de soumettre, seulement, au droits de mutation les successions mobilières recueillies par les collatéraux et les étrangers. Mais, au cours des débats, le projet fut modifié et généralisé. Il fut admis que la succession mobilière serait imposée

comme la succession immobilière, mais, avec une différence de taux dans la quotité des droits.

Les successions mobilières furent relativement peu taxées : 1,25 % entre collatéraux et étrangers (art. 69, § 4, n° 2) ; 0,25 % en ligne directe (art. 69, § 1er, n° 3) ; et 0,625 % entre époux (art. 69, § 4, n° 2).

L'imposition des meubles était une innovation qu'il fallait faire accepter. D'autre part, l'impôt successoral était, alors, considéré comme un prélèvement sur le revenu. « Nous avons reconnu, dit Duchatel, dans son rapport, qu'il était de toute justice, d'établir une différence entre les successions mobilières et les successions de biens fonds. Celles-ci se composent d'objets, qui produisent des revenus et les autres en renferment qui ne procurent pas le même avantage. » (*Moniteur Universel,* 12 vendémiaire, An VI).

Enfin, on établissait une compensation entre le principe de la non déduction des dettes et la faible imposition des meubles. « C'est, poursuit Duchatel, dans son rapport, eu regard aux dettes passives qu'on ne peut distraire, sans compromettre le droit d'enregistrement que nous avons fixé au quart seulement du droit de succession immobilière, celui des biens meubles ».

Ainsi, la loi du 22 frimaire An VII, complétait l'œuvre de la loi des 5-19 décembre 1790 qui avait assujetti à l'impôt les successions en ligne directe ; les valeurs mobilières se trouvaient également soumises aux droits de mutation par décès.

## § III

## Les réformes apportées à la loi du 22 frimaire an VII

Nous avons vu que le tarif des droits de mutation par décès dans la loi du 22 frimaire An VII, ne dépassait pas 5 % (collatéraux et étrangers) et qu'il avait été ainsi calculé pour permettre au contribuable d'acquitter l'impôt successoral avec le revenu des biens qu'il recueillait. Cette limite, considérée comme un maximum en l'An VII, ne devait pas être longtemps respectée, elle fut franchie de très bonne heure, par la loi du 28 avril

1816, pour être, encore, par la suite, l'objet d'une série d'augmentations.

Mais, du jour où le droit de mutation par décès fut porté à plus de 5 %, son caractère se trouva changé. Ce droit n'était plus une taxe ou un impôt prélevé sur le revenu des biens recueillis, mais un impôt sur le capital. Ceci ne veut pas dire un impôt calculé sur le capital ; mais, d'après la signification normalement reconnue en droit fiscal, un impôt pris sur le capital. Or, un impôt calculé sur le capital se conçoit, mais un impôt pris sur le capital est contraire aux principes admis en législation financière. Selon l'expression de M. Stourm, l'impôt n'est plus alors « qu'un moyen légal employé par l'Etat pour confisquer à son profit une partie du capital des particuliers. » (Systèmes généraux d'impôts, 1893, p. 205).

C'est ce nouveau caractère d'impôt pris sur le capital que nous allons constater dans toutes les modifications apportées à la loi du 22 frimaire An VII ; ces réformes successives sont les suivantes :

1° Assimilation des meubles aux immeubles ;
2° Graduation des droits selon la qualité des héritiers ;
3° Progressivité de l'impôt successoral.

### 1° *Assimilation des Meubles aux Immeubles.*

L'assimilation des meubles aux immeubles se fit très rapidement. Elle se réalisa, en raison de l'importance de plus en plus considérable que prirent les valeurs mobilières dans la composition de la fortune publique. Au début du siècle dernier, la richesse était surtout immobilière, mais bientôt, grâce au développement rapide et prospère des sociétés, des établissements de crédit, des transactions et opérations commerciales, elle devait s'accroître considérablement en valeurs mobilières.

La loi de frimaire s'était montrée indulgente pour les biens mobiliers. Le législateur les avait considérés comme improductifs de revenus ; mais cette cause d'exemption ne se justifiait plus avec les valeurs mobilières ; l'impôt successoral, en tant qu'impôt portant sur le revenu, devait s'appliquer également sur la propriété mobilière.

C'est ainsi que le droit établi sur les meubles, qui n'était, au début, sous le régime de la loi de frimaire, que du quart du droit prélevé sur les immeubles, fut porté à la moitié par la loi du 28 août 1816; puis au trois quarts par la loi du 21 avril 1832, et, enfin, la loi du 28 mars 1850 assimila complètement les meubles et les immeubles et les soumit au même tarif.

2° *Graduation des Droits selon la qualité des héritiers.*

La loi de frimaire ne reconnaissait que deux sortes de successions : les successions directes et les successions collatérales ou d'étrangers. Bientôt, cette double distinction ne parut plus suffisante. Au lieu de s'attacher à la qualité de la succession, le législateur chercha à déterminer le taux de l'impôt selon la qualité des héritiers.

La loi du 28 avril 1816 commença par distinguer les collatéraux des non-parents (art. 53).

La loi du 21 avril 1832 sépara les collatéraux des 2e et 3e degrés et les collatéraux du 4e degré (art. 33).

Plus tard, la loi du 25 février 1901 différencia les frères et sœurs; les oncles et tantes, les neveux et nièces; les collatéraux du 3e degré; les collatéraux des 5e et 6e degrés, et les autres collatéraux furent assimilés aux personnes non parentes (art. 2).

Enfin, les successions en ligne directe furent divisées par la loi du 8 avril 1910 en 1er degré, 2e degré et au-delà du 2e degré; d'autre part, les collatéraux au-delà du 4e degré furent assimilés aux étrangers.

3° *La Progressivité des Droits de Mutation par décès.*

Le législateur de l'An VII, estimait que les droits de mutation par décès devaient être acquittés au moyen du revenu des biens recueillis; à cet effet, il avait adopté le tarif proportionnel. Il considérait que les biens ne produisaient de revenus que proportionnellement à leur importance et que l'impôt devait être réparti d'une manière identique.

Cette conception devait être combattue par la théorie de la progessivité de l'impôt. D'après ce nouveau principe, l'impôt,

au lieu d'être objectif, devenait subjectif ; il était réparti, non plus suivant une quotité constante, mais, d'après une quotité de plus en plus forte, selon la fortune de chaque contribuable. A la formule objective de l'égalité des quote-parts pour tous les bien soumis à l'impôt, on substituait une formule subjective « la faculté du sacrifice de chaque citoyen ». (Ch. Bodin, revue d'économie politique, 1894. La réforme des droits de succession et la notion de l'impôt progressif, p. 953).

Cette théorie de la capacité contributive du redevable s'appuie notamment sur l'autorité de Stuart Mill (principes d'économie politique, L. V, chap. II, § 3). On a même cherché à lui donner une forme scientifique et précise avec la théorie moderne de l'*utilité finale* (Gide, Principes d'économie politique, 1920, t. II, p. 71). D'après cette doctrine, basée sur l'échelle décroissante de nos besoins, le sacrifice ne sera égal pour tous, que si les revenus sont surtaxés au fur et à mesure de leur accroissement. La proportionalité est légère aux riches, la progression doit corriger cette inégalité.

On doit objecter qu'aucune formule de progression ne permet d'assurer l'égalité de sacrifice, il intervient toujours un ordre psychologique que personne, pas même le fisc, ne saurait établir. S'il est possible, entre les premières tranches, de distinguer les besoins les plus essentiels, on se trouve bientôt dans l'impossibilité d'établir une hiérarchie, l'élément psychologique est insaisissable et le prélèvement proportionnel s'impose comme seule solution acceptable.

Cette conception fiscale n'est donc pas parfaite et on peut se demander s'il est réellement équitable, dans un pays de suffrage universel, d'admettre un principe qui permet à la masse des contribuables, de rejeter, sur quelques-uns, la charge de l'impôt.

De même, on a sessayé de justifier la progressivité de l'impôt en montrant que la formation des grandes fortunes était due surtout à l'action des causes sociales et qu'en conséquence le droit de reprise de la société doit être plus large sur les grosses fortunes que sur les petites, dans la création desquelles l'action des causes individuelles est le facteur principal. (Gide, op., cit. t. II, p. 467).

Ce principe n'est pas absolu. Il faudrait pouvoir mesurer le degré de productivité de chaque individu et réussir à séparer la part due à l'action individuelle et celle due aux facteurs collectifs. Cette détermination est impossible.

La substitution de l'impôt progressif à l'impôt proportionnel fut l'objet d'une lutte acharnée qui dura plus d'un demi-siècle et qui aboutit finalement avec le vote de la loi du 25 février 1901.

Le projet de cette loi fut déposé, en juillet 1894, par M. Poincaré, alors ministre des Finances; mais il n'eut pas le temps d'être discuté. Le 27 janvier 1895, le cabinet Dupuy donnait sa démission.

Il fut, par la suite, rattaché à la loi de finances de l'exercice 1901 par M. Joseph Caillaux, ministre des Finances du cabinet Waldeck-Rousseau.

Mais, le principe de la progressivité de l'impôt ne fut, en réalité, adopté par le Parlement qu'en raison des avantages importants accordés en compensation, relatifs à la déduction des dettes de l'actif des successions.

Une fois lancé sur la voie de la progressivité, le législateur ne devait plus s'arrêter.

L'année suivante, le tarif de la loi du 25 février 1901 fut complété par le vote d'une proposition de loi de M. Klotz; loi du 30 mars 1902, qui établissait le taux progressif pour les parts supérieurs à 1 million.

Divers projets et propositions de loi furent encore déposés, tendant à augmenter le taux du tarif progressif; celui de M. Cochery, ministre des Finances du cabinet Briand, devait aboutir à la loi du 8 avril 1910, qui réalisait, avant le vote de la loi du 31 décembre 1917, instituant la Taxe Successorale, la dernière étape du régime fiscal des successions.

Le projet Cochery ne fut adopté que partiellement, mais des sérieuses modifications furent apportées à la loi du 25 février 1901.

Tout d'abord, le tarif unique en ligne directe fut remplacé par trois tarifs, suivant le degré de parenté.

Les parents des 5° et 6° degrés furent assimilés à des étrangers.

Enfin, on admit une progression plus rapide des droits.

Tandis que sous le régime de la loi du 25 février 1901, la progression en ligne directe était de 0,25 % et en ligne collatérale était de 0,50 % ; elle fut fixée repectivement à 0,50 % en ligne directe ; à 0,75 % entre frères et sœurs et 1 % entre collatéraux.

Cependant, l'impôt progressif sur les successions ne fut admis par le Parlement qu'en raison des avantages que présentaient la déduction des dettes de l'actif héréditaire et également une évaluation nouvelle de l'usufruit et de la nue-propriété, d'après l'âge de l'usufruitier.

Ces dispositions sont les suivantes :

1° *Déduction des dettes.*

Nous avons vu que la loi du 22 frimaire An VII, avait soumis les successions mobilières à un taux extrêmement faible. Le législateur avait voulu compenser par ce tarif modéré, la non déduction des dettes.

Cette corrélation entre les meubles et les dettes peut nous paraître étrange aujourd'hui ; cependant, elle s'expliquait au commencement du siècle dernier, en souvenir de la vieille règle coutumière d'après laquelle « les meubles sont le siège des dettes ».

En effet, à la mort du vassal, les immeubles, le mobilier et le passif étaient transmis par des voies différentes. L'héritier tenait le fief du seigneur et recueillait le mobilier et les dettes de la personne du *de cujus*.

Logiquement, le principe de la non déduction des dettes de l'actif héréditaire aurait dû disparaître du droit fiscal, en matière de succession, le jour où les meubles furent imposés comme les immeubles ; l'assimilation fut réalisée par la loi du 28 mai 1850.

Mais, à cette époque, on ne se souvenait plus du lien qui existait entre ces deux motifs de l'impôt successoral, et personne ne songea à l'invoquer.

La déduction des dettes parut, en juillet 1894, à M. Poincaré un excellent moyen de faire triompher le principe de la progressivité des droits de succession. Le Parlement, en réalité hostile à l'impôt progressif, vota le projet de loi, en raison des avantages appréciables que présentait pour les héritiers la déduction du passif de la succession.

### 2° *Evaluation de l'usufruit et de la nue-propriété d'après l'âge de l'usufruitier*

Une autre forme fut également proposée par M. Poincaré, pour favoriser le vote de l'impôt progressif.

Sous le régime de la loi du 22 Frimaire An VII, l'usufruit était toujours évalué à la moitié de la pleine propriété, sans tenir compte de l'âge de l'usufruitier au moment de la transmission (art. 14, n° 11 et art. 15, n° 8).

La valeur imposable de la nue-propriété, d'après l'art. 15, n° 7, était déterminée par la capitalisation du revenu par 20 pour les immeubles urbains, et par 25 pour les immeubles ruraux.

Ce système était des plus défectueux. On aboutissait à faire payer l'impôt sur un chiffre égal à une fois et demie la valeur des biens.

La loi du 25 février 1901 posa un principe nouveau. Actuellement, l'usufruit et la nue-propriété sont imposés sur leur valeur réelle, au moment de la transmission, et, jamais, ces deux droits réunis ne peuvent représenter plus de la valeur totale.

A cet effet, le législateur se base sur un période de 10 ans et divise la vie humaine en sept tranches.

Si l'usufruitier a moins de 20 ans, l'usufruit est estimé aux sept-dixièmes et la nue propriété aux trois-dixièmes. Au-dessus de cet âge, cette proportion est diminuée pour l'usufruit et augmentée pour la nue-propriété d'un dixième par chaque période de six ans. A 70 ans et au-dessus, l'usufruit est fixé à un dixième et la nue-propriété à neuf-dixièmes (art. 13, § 2, loi du 25 février 1901).

Telle est rapidement parcourue, l'évolution fiscale des droits de mutation par décès jusqu'au vote de la loi du 31 décembre 1917.

Nous avons vu la matière imposable s'accroître et l'impôt augmenter.

Les successions en ligne directe, puis les successions mobilières, ont été soumises aux droits de mutation par décès.

L'impôt proportionnel a été remplacé par l'impôt progressif.

Cependant, cet effort fiscal ne parut pas suffisant et une nouvelle loi fiscale devait ajouter, aux droits de mutation par décès, un second impôt sur les successions : « La Taxe Successorale » dont l'étude fera l'objet de cet essai.

CHAPITRE Ier

# La Loi du 31 Décembre 1917

Pour faire face aux nécessités budgétaires occasionnées par la guerre, le législateur de 1917 voulut éviter une augmentation excessive des droits de mutation par décès.

Il préféra modifier le régime fiscal des successions, et répartir, selon trois procédés différents, la contribution demandée aux successions pour équilibrer le budget de l'exercice 1918.

La loi du 31 décembre 1917 renferme, à cet effet, trois sortes de dispositions :

1° Aux termes de l'art. 11, le tarif des droits de mutation par décès prévu par la loi du 8 avril 1910 a été remanié et majoré ;

2° Aux termes de l'art. 17, le droit de successibilité attaché à la parenté légitime, a été limité au 6e degré ;

3° Enfin, une Taxe Successorale a été instituée sur le capital net global de la succession (art. 10).

## Section I

### Remaniement et Majoration des Droits de mutation par décès.

D'après l'art. 10 de la loi du 8 août 1910, il n'existait aucune différence de tarif entre la ligne descendante et la ligne ascendante. L'une et l'autre étaient assimilées et soumises au même régime fiscal. Elles comprenaient trois degrés et l'élévation du tarif entre chaque tranche était de 0,50 %.

L'article 11 de la loi du 31 décembre 1917 établit une distinction dans la ligne directe entre les descendants et les ascendants. La ligne ascendante divisée en trois degrés, est placée à la suite des trois degrés de la ligne descendante ; de sorte que le taux minimum de la ligne ascendante débute à 2 fr. 50 % au lieu de 1 fr. % et s'élève à 14 fr. 50 % au lieu de 7 fr. %.

La progression entre les tranches de la ligne descendante et de la ligne ascendante est élevée à 1 fr. au lieu de 0 fr. 50.

Entre époux et entre frères et sœurs, la progression entre les tranches est de 1 fr. au lieu de 0 fr. 75.

Pour tous les autres héritiers, la progression entre les tranches est de 1 fr., comme sous le régime de la loi du 8 avril 1910, mais le tarif minimum est plus élevé : 15 fr. % au lieu de 12 fr. %.

---

## Section II

### Limitation de la successibilité au 6e degré.

La vocation héréditaire entre parents légitimes était sans limite dans notre ancien Droit.

Une première restriction fut apportée à ce principe par l'article 755 du C. C., al. 1, ainsi conçu : « Les parents, au-delà du 12e degré ne succèdent pas ».

L'art. 17 de la loi du 31 décembre 1917 limite, désormais, le droit de successibilité au 6e degré.

Cet article dispose :

« A l'expiration du délai de six mois, après la cessation des « hostilités, le § 1er de l'art. 755 du C. C. sera ainsi modifié :

« Les parents collatéraux au-delà du 6e degré ne succèdent « pas, à l'exception toutefois des descendants des frères et « sœurs du défunt.

« Toutefois, les parents collatéraux succèdent jusqu'au 12e « degré, lorsque le défunt n'était pas capable de tester et n'était « pas frappé d'interdiction légale ».

Il est à remarquer que ce texte n'apporte aucune restriction

à la faculté de tester; les transmissions par voie successorale, à partir du 7e degré, peuvent donc s'effectuer, lorsque le défunt a rédigé un testament.

L'ancienne limitation du droit de succéder jusqu'au 12e degré est, même, maintenue dans deux cas : 1° lorsque la succession s'ouvre au profit des descendants des frères et sœurs du défunt; 2° lorsque le défunt n'était pas capable de tester et n'était pas frappé d'interdiction légale.

A ces deux exceptions, nous ferons les observations suivantes :

1° *Descendants des frères et sœurs du défunt*

Il faut supposer, pour l'application de cette disposition, que le de cujus est au 1er degré dans une ligne et l'héritier au 6e degré, au moins, dans l'autre. Il y a donc cinq générations entre eux. En admettant un intervalle moyen de 30 ans, entre deux générations, on constate que le de cujus aurait au moins 150 ans.

Ceci porte à croire que si le Parlement a envisagé la faveur réservée aux descendants des frères et sœurs du défunt, susceptible d'une application pratique, c'est qu'il compte, probablement, à une amélioration sensible de la longévité. Il est, cependant, probable qu'on attendra longtemps avant de citer une succession s'ouvrant dans ces conditions.

A notre avis, il existe une lacune dans le texte voté. Il conviendrait de le compléter en décidant que l'exception prévue s'applique « aux descendants des frères et sœurs du défunt *ou de ses ascendants* ».

2° *Défunt incapable de tester et non frappé d'interdiction légale*

La loi n'a pas voulu que l'incapacité de tester du défunt résultant, par exemple : de la minorité ou de l'insanité d'esprit, put porter préjudice aux collatéraux et les priver d'une succession qu'ils auraient, sans doute, recueillie si leur parent avait pu en disposer.

A cet égard, la disposition du dernier alinéa de l'art. 17 se conçoit aisément et le texte ne donnerait lieu à aucune critique s'il s'arrêtait après les mots : « n'est pas capable de tester », c'est-à-dire s'il se bornait à subordonner la transmission ab intestat, à partir du 7e degré, à l'incapacité de tester du défunt ; mais, il exige, en outre, que celui-ci ne soit pas frappé d'interdiction légale. Cette condition supplémentaire est étrange.

L'interdiction légale atteint les condamnés à des peines afflictives perpétuelles (loi du 31 mai 1854, art. 2), et les condamnés à des peines criminelles temporaires pendant la durée de leur peine (art. 29 du Code Pénal).

Les premiers ne peuvent disposer par testament (loi du 31 mai 1854, art. 3).

Cette incapacité est dirigée contre le condamné. Mais il demeure capable de recevoir et de transmettre ab intestat. Il peut, même, être relevé, par le Gouvernement, de son incapacité de tester (loi du 31 mai 1854, art. 4, al. 1).

Les condamnations à des peines criminelles temporaires ne privent pas ceux qui en sont frappés de la capacité de tester (Cass. 27 février 1883, D. 83, 1, 113 ; S. 84, 1, 65). — (Colin et Capitant, op .cit. t. III, p. 647).

En définitive, le nouveau texte fait supporter aux parents collatéraux au-delà du 6e degré, les conséquences de la condamnation du de cujus, en les privant de sa succession ab intestat qu'ils auraient recueillie, si le défunt avait été seulement incapable de tester, mais non interdit. On se demande de quelle conception ce système peut procéder. Il est, en tout cas, en opposition formelle avec la législation antérieure qui n'a pas entendu atteindre la famille du condamné, à laquelle la succession ab intestat était toujours dévolue et qui même se trouvait protégée à cet égard par l'incapacité de tester. Rien n'explique pourquoi la condamnation à une peine afflictive et infamante peut avoir pour effet d'éliminer les parents collatéraux à partir du 7e degré de la succession ab intestat du condamné, alors que jusqu'au 6e degré inclusivement, il importe peu que le casier judiciaire du défunt soit plus ou moins orné.

### 3° *Intérêt financier*

Le Trésor n'a pas à attendre des recettes très importantes de cette réforme.

Le nouvel article 755 du C. C. aura, naturellement, pour effet d'augmenter le nombre des dispositions entre vifs et testamentaires. Il y aura relativement peu de successions avantageuses dévolues à l'Etat, en vertu de ce texte.

L'Etat reste, d'ailleurs, primé par le conjoint survivant (art. 767 et 768 du C. C.).

De plus, le Trésor perd les droits de mutation par décès sur les transmissions qui auraient été effectuées au profit des héritiers naturels.

Le produit annuel de cette réforme a été évalué à moins de quatre millions. (Rapport de M. Landry au nom de la commission de la législation fiscale de la Chambre des Députés, J. off. Chambre 1917, doc. parl. Annexe 4.025, p. 1780).

Encore faut-il tenir compte des difficultés que ne manquera pas de soulever l'application du nouvel art. 755, notamment au sujet de la validité des testaments qui seront opposés à l'Etat.

L'intérêt financier de cette mesure nous apparaît, en définitive, comme peu important.

A notre avis, c'était une raison de plus pour ne pas incorporer dans une loi fiscale un texte destiné à prendre place dans le Code Civil, et qui, très certainement, eut gagné à être l'objet d'un examen plus approfondi.

---

## Section III

## La Taxe Successorale.

La Taxe Successorale, instituée par l'art. 10 de la loi du 31 décembre 1917, n'est pas une conception fiscale absolument nouvelle. En réalité, elle est l'aboutissant d'une série de projets

et de propositions de lois s'échelonnant depuis plus de 20 ans, et qui ont inspiré et guidé le législateur en 1917.

Le Parlement se trouvait en présence de deux courants d'opinions.

Certains parlementaires préconisaient la création d'une taxe prélevée sur les capitaux des successions, calquée sur l'impôt successoral anglais : « l'Estate duty ».

D'autres, au contraire, demandaient, simplement, au législateur, le remaniement des droits de mutation par décès, en tenant compte de la composition de la famille.

La Taxe Successorale de la loi du 31 décembre 1917 est née de la combinaison de ces deux principes fiscaux.

Nous allons parcourir cette évolution parlementaire.

## § Ier

## Projets et propositions de loi d'une taxe prélevée sur les capitaux des successions

### 1° *Projet Caillaux*

Un premier essai d'adaptation d'une taxe sur le capital des successions dans notre régime fiscal, fut tenté en 1909.

Le projet de loi, portant fixation du budget général de l'exercice 1910, déposé le 18 juin 1909 par M. Joseph Caillaux, ministre des finances du Cabinet Clemenceau, disposait, dans son art. 32, qu'indépendamment des droits auxquels étaient assujetties les mutations par décès des biens, meubles et immeubles, il serait perçu, sans addition d'aucun décime, sur l'actif net global de la succession, une taxe proportionnelle dont le taux variait de 0,15 % à 2 %. Le produit de ce nouvel impôt était évalué à 20 millions (J. Off., Chambre 1909, doc. parl. annexe 2.570, p. 609, col. 1).

### 2° *Projet Charles Dumont*

M. Charles Dumont, ministre des finances du Cabinet Barthou, déposa, le 6 novembre 1913, un projet de loi tendant à éta-

blir une taxe proportionnelle sur l'actif global de toute succession, déduction faite d'une somme de 10.000 francs. Le tarif était gradué de 0,50 % à 4 % et comportait, dans les successions en ligne directe pour les fractions inférieures à 500.000 francs, des dégrèvements dans le montant de la Taxe, variant de 1/5 à 3/5, suivant le nombre des enfants vivants ou représentés au moment du décès du défunt.

Il est à remarquer que le texte de ce projet de loi a servi de modèle pour la rédaction de l'art. 10 de la loi du 31 décembre 1917; on y retrouve le cadre et les dispositions principales. Ce projet de loi était ainsi conçu :

Art. 1er. — « Indépendamment des droits auxquels les mutations par décès de biens, meubles ou immeubles sont assujetties par les lois existantes, il est perçu, sans addition d'aucun décime, sur le capital net global de toute succession, déduction faite d'une somme de 10.000 francs, une taxe progressive et par tranches, fixée ainsi qu'il suit :

| | |
|---|---|
| De 10.000 à 50.000 ..... | 0 50 % |
| De 50.000 à 100.000 ..... | 1 »» % |
| ..... | |
| Au-dessus de 5 millions..... | 4 »» % |

« En ce qui concerne les successions en ligne directe, le montant total de la taxe liquidée, d'après les taux ci-dessus, est réduit sur les tranches n'excédant pas 500.000 francs.

« De 1/5, lorsque le défunt laisse deux enfants vivants ou représentés.

« De 2/5, lorsque le défunt laisse trois enfants vivants ou représentés.

« De 3/5, lorsque le défunt laisse quatre enfants vivants ou représentés et plus ».

Art. 2. — « Sont applicables à la taxe établie par la présente loi, les dispositions qui régissent la liquidation, le paiement et le recouvrement des droits de mutation par décès, ainsi que les pénalités pour défaut de déclaration dans le délai, omission ou fausse déclaration. Le paiement de la totalité de la taxe est effectué par les héritiers, donataires ou légataires universels,

dans les mêmes délais que les droits de mutation par décès, et sauf leur recours contre les autres ayants-droit qui sont tenus de supporter la taxe proportionnellement à leur part dans la succession ».

(Bulletin de statistique et de législation comparée, 1913, p. 613. — J. off. Chambre 1913, Doc. parl. annexe 3.169, p. 46, col. 2).

Ce projet n'eut pas de suite, adopté par la Commission du budget de la Chambre (rapport de M. Noulens, du 24 novembre 1913; J. off. Chambre 1913, Doc. parl. annexe 3.244, p. 95), il fut combattu par la Commission de législation fiscale de la Chambre (rapports de M. Javal, du 24 novembre et du 8 décembre 1913; J. off. Chambre 1913, Doc. parl. annexes 3.245, p. 95 et 3.272, p. 138).

### 3° *Propositions Georges Berry*

M. Georges Berry, député, déposa, successivement le 26 janvier 1914 et le 16 juin 1914, deux propositions de loi tendant à établir une taxe sur le capital des successions. Ces propositions de lois, sauf en ce qui concerne le tarif, s'inspiraient du projet de M. Charles Dumont; elles ne furent pas soumises à l'examen du Parlement (J. off. Chambre 1914, Doc. parl. annexes 3.431, p. 157, et 88, p. 1.857).

On reprochait surtout à ces taxes prélevées sur le capital des successions, analogues à « l'Estate duty », de surimposer les familles nombreuses et de favoriser les familles restreintes.

Les dégrèvements prévus, en raison du nombre des enfants laissés par le défunt, étaient insuffisants. Un fils unique, héritant de 50.000 francs était surtaxé de 21 %, tandis que le fils d'une famille de 10 enfants héritant d'une même somme était surtaxé de 34 %. Cette surimposition était due à l'importance de la succession; de sorte que l'aggravation de l'impôt pour les familles nombreuses était de plus en plus forte, à mesure que le montant de la succession était plus élevé.

## § II

## Projets et propositions de loi tenant compte de la composition de la famille

### 1 *Amendement Bompard*

Le 15 novembre 1900, M. Bompard, député, déposa un amendement à la loi de finances pour l'exercice 1901. Il demandait au Parlement d'alléger l'impôt successoral au profit des familles nombreuses et de surtaxer, au contraire, les familles n'ayant qu'un ou deux enfants.

La perte pouvant résulter pour le Trésor du degrèvement en faveur des familles nombreuses se trouvait, ainsi, compensée par une aggravation des droits de mutation pour les familles d'un ou deux enfants.

L'application du tarif projeté devait même se traduire par une augmentation de ressources pour le Trésor.

(J. off. Chambre 1900, Débats, p. 2.073).

Cet amendement fut écarté : « Ce n'est pas, disait M. Monestier, rapporteur, la considération d'une taxe plus ou moins lourde que les héritiers auront à supporter qui incitera les parents à augmenter le nombre des enfants. Enfin, une telle mesure serait injuste, elle atteindrait non pas les auteurs, mais les enfants qui ne sauraient être équitablement mis en cause ».

### 2° *Amendement Piot et Bernard*

Au Sénat, MM. Piot et Bernard et un certain nombre de leurs collègues (MM. Girard, Antoine Perrier, Dufoussat et Coutant) déposèrent un amendement, le 6 novembre 1900, semblable en tous points à l'amendement Bompard. Cet amendement vint en discussion devant le Sénat le 17 janvier 1901 et fut repoussé par 120 voix contre 85.

(J. off. Sénat 1901, Débats, p. 42 et 45).

### 3° *Proposition Messimy et Steeg*

Le 6 novembre 1905, une proposition de loi fut déposée par MM. Messimy, Steeg et plusieurs de leurs collègues (MM. F. Buisson, Puech, Mas, Gervais) demandant que les droits de mutation, actuellement en vigueur, soient majorés d'un coefficient spécial et variable, suivant le nombre des enfants (1,75 pour les héritages recueillis par deux ayants-droit ; 3, pour les héritages recueillis par un enfant).

(J. off. Chambre 1905, Doc. parl. annexe 2.711, p. 20).

Cette proposition de loi fut renvoyée devant la commission de législation fiscale ; elle ne fut jamais discutée.

### 4° *Proposition du Halgouët*

Le 7 novembre 1905, M. le lieutenant-colonel du Halgouët, député, déposa une proposition de loi ayant pour objet la diminution des tarifs des droits de mutation par décès pour les familles nombreuses.

(J. off. Chambre 1905, Doc. parl. annexe 2.720, p. 30).

Cette proposition de loi fut renvoyée devant la commission de législation fiscale, mais ne vint jamais en discussion devant la Chambre.

### 5° *Projet Caillaux*

Lors de la préparation du budget de 1910, M. Joseph Caillaux, ministre des finances, proposa, d'accord avec la commission du budget, d'établir une surtaxe de 25 % sur les successions recueillies par un seul enfant ou descendant, et de 10 % sur les successions échues à deux enfants ou descendants.

(J. off. Chambre 1909, doc. parl., annexe 2.771, p. 37, col. 1).

M. Caillaux fut remplacé aux Finances, le 20 juillet 1910, par M. Cochery qui eut à soutenir et à défendre le projet de loi de son prédécesseur.

Les dispositions relatives aux surtaxes à prélever dans les successions recueillies par un ou deux enfants furent votées

trois fois par la Chambre, mais furent trois fois rejetées par le Sénat, la troisième fois, le 8 avril 1910.

### 6° *Projet Cochery*

M. Cochery, ministre des finances, inséra dans le projet de loi pour l'exercice 1911, les surtaxes qui avaient été prévues dans le projet Caillaux et même demanda une surtaxe pour les successions échues à un seul héritier, à un seul légataire universel ou à un seul donataire universel autre que le conjoint survivant. Ces dispositions étaient contenues dans les art. 3, 5 et 6 du projet de loi de finances (J. off. Chambre 1910, doc. parl. annexes 197, p. 535 et 384, p. 805, col. 2).

D'après l'art. 3 spécial aux successions échues à des enfants ou à des descendants, l'actif recueilli par un seul enfant, petit-enfant ou arrière-petit-enfant était frappé d'une majoration des droits de mutation par décès de 50 % et la part recueillie, soit par deux descendants issus d'un enfant unique prédécédé, soit par deux enfants vivants ou représentés, était frappé d'une majoration de 20 %.

L'art. 5 était relatif aux successions échues à un seul héritier, à un seul légataire universel. Les droits applicables aux successions de cette catégorie étaient majorés d'une somme égale à la moitié des droits applicables aux successions en ligne directe au premier degré. Toutefois, les successions échues à des ascendants, à des descendants et au conjoint survivant étaient exonérés de cette majoration.

Ces dispositions furent disjointes par le Sénat.

### 7° *Loi de Finances, exercice* 1913. — *Projet modifié par la Commission du budget de la Chambre*

Lors de l'examen du projet de la loi de finances pour l'exercice 1913, la commission du budget de la Chambre fut d'avis d'y insérer des surtaxes à prélever sur les successions échues à un ou deux enfants. Elle porta la majoration à 65 % pour les successions recueillies par un seul enfant ou descendant, et à 33 % pour les successions échues soit à deux enfants, soit à des

ascendants. La Chambre estima que cette augmentation était exagérée surtout pour les petites successions et adopta l'amendement de M. Pierre Leroy-Beaulieu qui atténuait le tarif applicable aux successions recueillies par un héritier ayant plus de quatre enfants vivants (J. off. Chambre 1913, Déb. p. 612 et 613).

Le projet ainsi amendé fut voté par la Chambre, les 25 et 27 février 1913, mais il se heurta à la résistance du Sénat qui refusa énergiquement d'accepter toute majoration d'impôts. (Séance du 3 juin 1913, J. off. Sénat 1913, Déb. p. 810).

8° *Proposition et amendement de M. Bokanowski*

Le 26 juin 1915, M. Bokanowski, député, déposa une proposition de loi dont l'article unique était ainsi conçu :

Art. unique. — L'art. 731 du C. C. est complété par la disposition suivante :

« Dans toutes les successions qui ne seront pas déférées à 4 « enfants au moins, l'Etat aura droit, en qualité d'héritier et à « titre de réserve, à la portion réservataire d'un enfant légi- « time ».

Cette proposition de loi fut renvoyée devant la commission de législation fiscale. (J. off. Chambre 1915, Débats, p. 985, annexe 1.062).

Ultérieurement, M. Bokanowski présenta à nouveau sa proposition de loi sous forme d'amendement au projet de douzièmes du 2e trimestre de 1917 (J. off. Chambre 1917, Débats, p. 846, col. 3).

Cette nouvelle rédaction était ainsi conçue :

Art. 1er. — « L'art. 731 du C. C. est complété par les dispo- « sitions suivantes :

« Dans toutes les successions qui ne seront pas déférées à 4 « enfants au moins, l'Etat aura droit, en qualité d'héritier et « à titre de réserve, à la portion réservataire d'un enfant légi- « time.

« Pour la détermination de la part de l'Etat, font nombre, « comme s'ils étaient présents à la succession, les descendants « du défunt morts sous les drapeaux ou au service de la na- « tion.

« Les dispositions de l'alinéa 2 ne sont pas applicables à la « succession de ceux qui sont morts sous les drapeaux, au ser- « vice de la Nation ou par suite de blessures ou de maladies « contractées dans les mêmes conditions ».

Art. 2. — L'art. 769 du C. C. est complété de la façon suivante :

« Lorsque l'Etat a droit, en qualité d'héritier réservataire, « à la portion d'un enfant légitime dans les conditions prévues « par l'art. 731, al. 2, les dispositions du présent alinéa ne sont « pas obligatoires et l'Administration des Domaines jouit, vis- « à-vis de la succession, de tous les droits appartenant à un « héritier majeur ».

Art. 3. — L'art. 841 du C. C. est complété par la disposition suivante :

« Lorsqu'une succession à laquelle l'Etat est appelé, en « vertu de l'art. 731, al. 2, contient une exploitation indus- « trielle, commerciale ou agricole; l'Etat peut être écarté du « partage de ce bien par les autres cohéritiers ou par l'un d'eux, « moyennant le remboursement immédiat ou par annuités du « prix de sa part divise ».

Art. 4. — « Tous droits de mutation par décès, tous impôts « établis par les lois des 22 Frimaire An VII, 28 avril 1816, « 21 avril 1832, 25 février 1901, et 8 avril 1910 cesseront d'être « perçus, lorsque l'Etat viendra à la succession, en vertu de « l'art. 731, al. 2 ».

M. Bokanowski attendait de cette disposition de loi, un rendement annuel de deux milliards.

Il ne cherchait pas seulement à déjouer les calculs des personnes qui limitaient leur postérité à un seul enfant pour éviter le morcellement posthume de leur patrimoine; il voyait, en outre, dans la qualité d'héritier conférée à l'Etat un excellent moyen d'éviter les fraudes fiscales; l'Etat ayant, à titre d'hé-

ritier, les pouvoirs nécessaires pour réclamer l'apposition des scellés, la confection d'un inventaire, la communication des comptes du défunt en banque, etc.

Cependant, sans parler du caractère exorbitant de cette proposition de loi qui conférait à l'Etat un pouvoir inquisitorial excessif, le principal défaut des mesures préconisées par M. Bokanowski était d'attribuer à l'Etat une masse de biens de la nature et de la composition les plus diverses, dont la possession devait lui créer de multiples embarras. D'autre part, l'accroissement du nombre des fonctionnaires, spécialement ceux de l'Administration de l'Enregistrement ainsi que les frais de gestion et de réalisation des biens devaient absorber le plus clair des ressources.

De plus, ce régime fiscal attribuait à l'Etat, dans les successions, un prélèvement tel que l'addition de la part échue a l'Etat et des droits de mutation prélevés sur les parts des autres successibles aurait pu atteindre, dans certains cas, les deux tiers de la succession.

M. Bokanowski reconnut lui-même les exagérations de sa proposition de loi et, dans la deuxième rédaction, il ajouta un article trois qui permettait d'écarter l'Etat du partage, et un article 4 qui supprimait les droits de mutation par décès dans toutes les hypothèses où l'Etat prélevait une part successorale.

Malgré ces retouches, l'amendement Bokanowski fut rejeté par la Chambre (Séance du 23 mars 1917, J. off. Chambre 1917, Débats, p. 847).

## § III

## Les projets de la loi de finances du 31 décembre 1917

### 1° *Projet Thierry*

M. Thierry, ministre des finances du cabinet Ribot, déposa, le 22 juin 1917, le projet de loi pour l'exercice 1918 (J. off. Chambre 1917, doc. parl. annexe 3.452, p. 883). Sous l'art. 77 de ce projet de loi, il demandait l'institution d'une taxe annuelle sur les capitaux recueillis à titre gratuit.

Cet article était ainsi conçu :

Art. 77. — « Toute personne qui a bénéficié antérieurement ou qui bénéficiera postérieurement à la promulgation de la présente loi, d'une donation, d'une succession ou d'un legs, est tenue, si la valeur nette des biens par elle recueillis dépasse 2.000 francs, d'acquitter, sur cette valeur nette, une taxe annuelle dont le taux est fixé à 30 centimes % ».

Cette taxe annuelle devait donner au Trésor 420 millions ; mais elle fut l'objet des plus vives critiques. Les commissions reprochaient à cette nouvelle taxe d'avoir un effet rétroactif et de frapper ainsi des successions déjà recueillies. D'autre part, son application était rendue difficile dans le cas de ventes, de donations, de succession ou de faillite des héritiers.

### 2° *Projet Klotz*

Le projet Thierry n'eut pas le temps d'être discuté, le cabinet Painlevé succéda au cabinet Ribot (12 septembre 1917) et M. Klotz remplaça M. Thierry au ministère des Finances.

M. Klotz, dans son projet de loi de finances pour l'exercice 1918, déposé sur les bureaux de la Chambre le 13 novembre 1917 (J. off., Chambre 1917, doc. parl., annexe 3.941, p. 1.554), en présence des difficultés d'application de la taxe annuelle proposée par M. Thierry, préféra chercher de nouvelles ressources dans le relèvement des droits de mutation par décès, en tenant compte seulement dans la ligne descendante et entre époux du nombre des enfants laissés par le défunt (art. 7).

### 3° *Le Projet de loi devant la Commission de législation fiscale de la Chambre.*

La Commission de législation fiscale de la Chambre des Députés se décida en faveur d'un remaniement du régime fiscal des successions ; elle présenta une formule nouvelle fondée sur ce principe que l'impôt successoral doit varier dans son ensemble suivant la composition de la famille. A cet effet, elle proposa l'institution d'une taxe successorale spéciale prélevée sur le ca-

pital net global de la succession, graduée selon le nombre des enfants appelés à recueillir l'héritage.

Le texte était le suivant :

« Dans toute succession où le défunt ne laisse pas au moins trois enfants vivants ou représentés, il est perçu, indépendamment des droits auxquels les mutations par décès de biens, meubles et immeubles sont assujettis, une taxe progressive et par tranches sur le capital net global de la succession.

« Cette taxe est fixée, ainsi qu'il suit :

« 2 enfants vivants ou représentés : 0,50 % à 6 % pour 50 millions.

« 1 enfant vivant ou représenté : 1 % à 12 %.

« Pas d'enfant vivant ou représenté : 7 % à 18 % ».

Les paragraphes 2 et 3 portaient les dispositions suivantes :

« Sont applicables à la taxe établie par le présent article, les dispositions qui régissent la liquidation, le paiement et le recouvrement des droits de mutation par décès, ainsi que les pénalités pour défaut de déclaration dans le délai, omission ou fausse évaluation.

« Le paiement de la totalité de la taxe est effectué par les héritiers donataires ou légataires universels ou à titre universel, dans les mêmes délais que les droits de mutation par décès, et sauf leur recours contre les autres ayants droit qui sont tenus de supporter la taxe proportionnellement à leur part dans la succession. » (*J. off.*, Chambre, 1917, doc. parl., annexe 4.025, p. 1794, col. 3).

Dans un rapport très détaillé présenté à la Chambre des Députés au nom de la Commission de législation fiscale, le 6 décembre 1917 (*J. off.*, Chambre 1917, doc. parl., annexe 4.025, p. 1.780), M. Landry, député, a exposé avec soin les motifs qui avaient déterminé la Commission à se prononcer en faveur de l'établissement de cette Taxe Successorale.

Nous aurons à examiner le fondement de ce nouvel impôt dans notre seconde partie. (*Infra*, II° partie, chapitre II).

4° *Le projet de loi devant la Commission du budget de la Chambre.*

Le projet de loi ainsi modifié fut transmis à la Commission du budget de la Chambre des Députés, qui accepta le principe de la Taxe Successorale.

Mais, M. Charles Dumont, député, fit observer les inconvénients graves qu'il y avait à aménager la Taxe Successorale, de telle sorte que le législateur semblait sanctionner l'opinion généralement répandue qui considère la famille de trois enfants comme la famille normale, alors que, dans la France anémiée par les pertes terribles de la guerre, il serait indispensable de ne regarder comme normale que la famille de quatre enfants.

La Commission du budget se rangea à l'avis de M. Charles Dumont et modifia le texte, adopté par la Commission de législation fiscale, en proposant de percevoir la taxe même sur les successions de trois enfants, selon un tarif très modéré, allant progressivement de 0,25 % à 3 % par échelon de 0,25.

Le tarif remanié était le suivant :

3 enfants vivants ou représentés : 0,25 % à 3 %.
2 enfants vivants ou représentés : 0,50 % à 6 %.
1 enfant vivant ou représenté : 1 % à 12 %.
Pas d'enfant vivant ou représenté : 7 % à 18 %.

Ce projet fut l'objet d'un rapport présenté à la Chambre des Députés par M. Louis Marin, député, le 14 décembre 1917. (*J. off.*, Chambre 1917, doc. parl., annexe 4.080, p. 1.986).

De retour devant la Commission de législation fiscale, ce projet de loi fut accepté avec les modifications apportées par la Commission du budget (Rapport supplémentaire de M. Landry du 14 décembre 1917, *J. off.*, Chambre 1917, doc. parl., annexe 4.073, p. 1.976).

## § IV

## Le vote de la loi du 31 décembre 1917

### I

Le projet de la loi de finances, pour l'exercice 1918, avait été

déposé beaucoup trop tard par M. Klotz (13 novembre 1917) pour être voté le 31 décembre 1917. (*J. off.*, Chambre 1917, doc. parl., annexe 3.941, p. 1.511).

Le ministre des Finances déposa le 11 décembre 1917, un nouveau projet de loi relatif aux douzièmes provisoires. (*J. off*, Chambre 1917, doc. parl., annexes, 4.040, p. 1.837 et 4.133, p. 2.067, col. 2).

Ce nouveau projet contenait, entre autres dispositions, celle relative à l'institution d'une Taxe Successorale sur le capital net global de la succession. Le projet des douzièmes présentait le texte de la Commission de la législation fiscale, modifié et étendu aux familles de trois enfants par la Commission du budget. Ce projet entra en discussion devant la Chambre des Députés, le 20 décembre 1917.

Le premier paragraphe de l'article 10, instituant une Taxe Successorale dans toutes les successions où le défunt ne laisse pas au moins quatre enfants vivants ou représentés, fut adopté sans discussion, ainsi qu'un amendement de M. Dutreil, député, demandant d'ajouter à la fin du paragraphe 2 de l'article 10 les mots : « sans addition d'aucun décime » (Séance du 21 décembre 1917. *J. off.*, Chambre 1917, débats, p. 3.415).

C'est alors que M. Lefas présenta un amendement tendant à remplacer les mots « enfants vivants ou représentés », par ceux d' « enfants vivants ou ayant vécu ». (*J. off.*, Chambre 1917, Débats, p. 3.420).

Malgré un éloquent plaidoyer en faveur du relèvement de la natalité, cet amendement fut repoussé.

Nous aurons à revenir sur ce point dans notre deuxième partie (*infra*, II[e] partie, chapitre II).

De même, la Chambre rejeta un amendement de M. Brizon, député, ayant pour objet d'exempter de la taxe les successions de 2.000 francs et au-dessous.

« M. Landry, rapporteur. — J'ai la statistique de l'annuité successorale pour l'année 1911. La première colonne dont on parle, en ce moment, représente 858 millions, c'est-à-dire une somme considérable. Dans ces conditions, au point de vue finan-

cier, il y a des inconvénients certains à l'adoption de l'amendement de M. Brizon.

« M. Brizon. — Le Gouvernement et la Commission déclarent que l'adoption de mon amendement creuserait un trou dans le budget. C'est vrai, mais il y a de quoi le combler; ainsi, la Banque de France. Le pauvre diable qui recueille une succession de un franc est assujetti à l'impôt. C'est de la politique fiscale ridicule. Ridicule et injuste, parce que la Banque de France a été jusqu'ici exonérée de l'impôt sur les bénéfices de guerre...»

Ce débat amena l'intervention de M. Jean Bon, député socialiste.

« M. Jean Bon. — Tout enrichissement qui ne vient pas du travail propre de l'individu, toutes ces sources de richesses qu'on appelle successions si nous n'en demandons pas ici la suppression immédiate et totale, c'est parce que nous ne sommes pas les plus forts, c'est-à-dire que nous n'avons pas encore entraîné l'opinion publique; mais, quand notre doctrine aura triomphé, toutes les successions, même celle de 1 à 2.000 francs, viendront grossir le Trésor collectif ».

(*J. off.*, Chambre 1917, Débats, p. 3.421).

La Chambre rejeta également un amendement présenté par M. Magniaudé, député, disposant que la taxe sur les successions de 2.000 francs et au-dessous ne serait supportée que par les personnes assujetties à l'impôt sur le revenu.

Mais la Chambre adopta un amendement de MM. Jean Bon et Aristide Jobert, modifiant le taux de la Taxe Successorale dans les successions où le défunt ne laisse aucun enfant vivant ou représenté. Les auteurs de l'amendement reprochaient au tarif proposé, s'élevant de 7 % à 18 %, de n'être pas suffisamment progressif et qu'au fur et à mesure que s'élevait l'importance de la richesse recueillie, la progression de l'impôt diminuait. Ils demandaient à la Chambre de remplacer ce tarif et de lui substituer, en le doublant, le tarif prévu pour les successions échues à un enfant vivant ou représenté, c'est-à-dire en le fixant de 2 % à 24 %. (*J. off.*, Chambre 1917, Débats, p. 3.422, col. 1).

Un amendement ayant pour objet de favoriser les familles

nombreuses fut déposé par M. Margaine, député. Il proposait d'exempter de la taxe les héritiers qui seraient eux-mêmes pères de plus de trois enfants vivants au moment de l'ouverture de la succession.

M. Margaine. — « Laissez-moi vous dire que vous faites fausse route. Lorsque les héritiers ont reconstitué la famille un instant arrêtée, vous devez leur donner l'encouragement nécessaire, d'abord pour les aider, ensuite pour que d'autres les imitent. S'ils n'ont pas d'enfants, frappez-les, c'est entendu; s'ils en ont beaucoup, protégez-les. » (*J. off.*, Chambre, 1917, Débats, p. 3.422).

Mais cet amendement fut repoussé; M. Maurice Deligne, directeur général de l'Enregistrement, ayant déclaré qua la mesure proposée entraînerait un déficit de plus de 45 millions 500.000 francs.

L'article 15, portant que les enfants « morts pour la France » « devaient être ajoutés au nombre des enfants vivants ou représentés », et l'article 16 du projet exemptant de la Taxe Successorale les dons et legs faits au profit des départements, communes, établissements publics ou d'utilité publique, furent adoptés sans discussion. (Séance du 21 décembre 1917, *J. off.*, Chambre 1917, Débats, p. 3.428, col. 2 et 3.429).

## II

Le projet de loi voté par la Chambre des Députés fut soumis à la Commission des finances du Sénat, qui proposa la disjonction des dispositions relatives à la création de la Taxe Successorale (art. 10 à 16).

Dans son rapport, au nom de la Commission des finances, en date du 24 décembre 1917 (*J. off.*, Sénat, 1917, doc. parl., annexe n° 438, p. 801), M. Milliès-Lacroix exposa, en ces termes, les motifs de cette disjonction :

« En raison de l'heure tardive à laquelle le projet de loi est parvenu à notre Commission des finances et de l'impossibilité où elle se trouve de poursuivre à fond l'étude délicate et technique des innovations que comportent les dispositions dont il s'agit,

elle se trouve contrainte de proposer la disjonction de cette partie de la loi. »

III

Le projet de loi fut soumis à l'examen du Sénat, le 30 décembre 1917 (*J. off.*, Sénat, 1917, Débats, p. 1.213).

M. de Selves, au nom de la Commission des finances, exposa les raisons qui avaient déterminé la Commission à prononcer la disjonction. Mais, M. Klotz, ministre des Finances, insista sur la nécessité et l'urgence de les voter.

M. Touron, sénateur, dans un discours remarquable et très documenté, critiqua vivement le maintien des articles et montra que le nouvel impôt proposé ne reposait sur aucune base solide, frappait, d'une manière exagérée, les successions en ligne directe, risquait de compromettre le patrimoine national, était d'une perception difficile; il ajoutait, en outre, que le Sénat ne pouvait le voter avant d'avoir eu le temps de l'étudier soigneusement et de l'amender.

Après une réplique de M. Klotz et les observations de M. Doumer, en faveur du projet de loi, la disjonction fut prononcée avec renvoi aux bureaux. (*J. off.*, Sénat, 1917, Débats, 1.217).

IV

Le projet de loi des douzièmes provisoires revint devant la Chambre des Députés le 31 décembre 1917; il fallait qu'il soit voté le soir même avant minuit.

Tout d'abord, sur la proposition des deux Commissions de législation fiscale et du budget, la Chambre rétablit les articles 10 à 16 votés par elle précédemment. (1re séance du 31 décembre 1917, *J. off.*, Chambre, 1917, p. 3.722).

M. Lefas prit encore la parole au sujet de l'article 10 :

« M. Lefas. — J'avais demandé, il vous en souvient, que l'article 10 tint compte de tous les enfants nés vivants, et non pas seulement des enfants qui sont vivants ou représentés, au moment du décès de leurs parents, étant donné que ce qu'on voulait était le relèvement de la natalité. Le Gouvernement m'a fait

alors une réponse quelconque qui a suffi pour entraîner le vote de l'Assemblée.

« J'émets le vœu que cet article soit mis au point, après quoi, nous le voterons, mes amis et moi. »

Pour éviter un déficit dans les prévisions budgétaires, la Chambre maintint l'ancien texte voté.

La Commission des Finances du Sénat fut à nouveau saisie du projet de loi ; elle revint sur sa première décision et accepta les dispositions relatives à la taxe. (Rapport supplémentaire de M. Milliès-Lacroix, au nom de la Commission des finances du Sénat, en date du 31 décembre 1917, *J. off.*, Sénat, 1917, doc. parl., annexe 455, p. 829).

Devant la Haute Assemblée, un amendement fut déposé par M. Delahaye, proposant d'ajouter à l'article 10 une disposition édictant que, dans aucun cas, l'application des tarifs sur les droits de succession ne pourrait jamais dépasser 50 % de l'actif net successoral.

Sur la demande de M. Klotz, cet amendement fut repoussé et les articles 10 à 16 furent adoptés. (*J. off.*, Sénat, 1917, Débats, p. 1.252).

## § V

## Texte législatif

### LOI DU 31 DÉCEMBRE 1917.

(*Journal officiel* du 1er Janvier)

Articles 10, 15 et 16 créant une Taxe Successorale.

(*Extrait de la Loi sur les « Crédits Provisoires » applicables au 1er trimestre* 1918.)

Article 10. — Dans toute succession où le défunt ne laisse pas au moins quatre enfants vivants ou représentés, il est perçu, indépendamment des droits auxquels les mutations par décès de biens, meubles ou immeubles, sont assujetties une taxe progressive et par tranches sur le capital net global de la succession.

Cette taxe est fixée, ainsi qu'il suit, sans addition d'aucun décime :

| TARIF APPLICABLE à la FRACTION COMPRISE ENTRE : | NOMBRE D'ENFANTS LAISSÉS par le DÉFUNT | | | |
|---|---|---|---|---|
| | 3 enfants vivants ou représentés | 2 enfants vivants ou représentés | 1 enfant vivant ou représenté | Point d'enfant vivant ou représenté |
| | p. 100 | p. 100 | p. 100 | p. 100 |
| 1 à 2.000f. | 0,25 | 0,50 | 1 » | 2 » |
| 2.000 à 10.000.. | 0 50 | 1 » | 2 » | 4 » |
| 10.000 à 50.000.. | 0 75 | 1 50 | 3 » | 6 » |
| 50.000 à 100.000.. | 1 » | 2 » | 4 » | 8 » |
| 100.000 à 250.000.. | 1 25 | 2 50 | 5 » | 10 » |
| 250.000 à 500.000.. | 1 50 | 3 » | 6 » | 12 » |
| 500.000 à 1 000.000.. | 1 75 | 3 50 | 7 » | 14 » |
| 1.000.000 à 2.000.000.. | 2 » | 4 » | 8 » | 16 » |
| 2.000.000 à 5.000.000.. | 2 25 | 4 50 | 9 » | 18 » |
| 5.000.000 à 10.000.000.. | 2 50 | 5 » | 10 » | 20 » |
| 10.000.000 à 50.000.000.. | 2 75 | 5 50 | 11 » | 22 » |
| au-dessus de 50.000.000. | 3 » | 6 » | 12 » | 24 » |

Sont applicables à la taxe établie par le présent article, les dispositions qui régissent la liquidation, le paiement et le recouvrement des droits de mutation par décès, ainsi que les pénalités pour défaut de déclaration dans le délai, omission ou fausse évaluation. Le paiement de la totalité de la taxe est effectué par les héritiers, donataires ou légataires universels ou à titre universel, dans les mêmes délais que les droits de mutation par décès et sauf leur recours contre les autres ayants droit, qui sont tenus de supporter la taxe proportionnellement à leur part dans la succession.

.....

Article 15. — Pour l'application des tarifs édictés par les articles 10 et 14 qui précèdent, doit être ajouté au nombre des enfants vivants ou représentés du défunt ou du donateur, tout enfant du défunt ou du donateur, morts victime de la guerre dans les conditions fixées par les numéros 1, 2 et 3 du premier alinéa de l'article 6 de la loi du 26 décembre 1914.

Toutefois, le bénéfice de cette disposition est subordonné à la production du certificat de l'autorité militaire prévu au second alinéa du même article de la loi du 26 décembre 1914.

Article 16. — Les département, communes, établissements publics sont exemptés, pour les legs qu'ils recueillent, du paiement de la Taxe Successorale établie par l'article 10 ci-dessus.

Les dons et legs faits aux départements, communes, établissements publics ou d'utilité publique demeurent soumis, en ce qui concerne les droit d'enregistrement, aux tarifs édictés par les lois antérieures.

.....

## CHAPITRE II

# La Loi du 25 Juin 1920

### Section I

### Les projets de loi

La loi du 31 décembre 1917 présentait un gros effort fiscal. de nouveaux impôts (taxe sur les paiements, taxe successorale, etc...) avaient été créés et les anciens impôts avaient été augmentés.

On pouvait penser que les droits progressifs établis sur l'héritage ne franchiraient pas le tarif très élevé que leur assignait la loi du 31 décembre 1917.

Cependant, ces nouvelles ressources devinrent bientôt insuffisantes. Les dépenses normales et permanentes pour l'exercice 1920 s'élevaient à 18 milliards, tandis que les recettes ne donnaient que 9 milliards et demi ; il fallait, pour équilibrer le budget, trouver un minimum de 8 milliards et demi et recourir à de nouveaux impôts. (J. off. Chambre 1920, Débats, p. 873, col. 3).

#### 1° Projet Klotz

Au nom du gouvernement, M. Klotz, ministre des finances, déposa le 13 janvier 1920, un projet de loi ayant pour objet la création de nouvelles ressources fiscales (J. off. Chambre 1920, doc. parl. annexe 166, p. 1).

Dans ce projet de loi M. Klotz proposait au Parlement, entre

autres dispositions, de modifier les art. 10 et 11 de la loi du 31 décembre 1917.

Il demandait de liquider et de calculer, désormais, la Taxe Successorale et les droits de mutation par décès, non plus en divisant la succession par tranches et en appliquant à chaque tranche un tarif distinct, mais en soumettant l'ensemble de la succession au tarif déterminé par l'importance de l'héritage.

De plus, M. Klotz proposait de supprimer la disposition fiscale de l'art. 10, qui accordait aux héritiers et successeurs universels, un recours contre les légataires particuliers les obligeant à contribuer au paiement de la Taxe Successorale proportionnellement à leur part dans la succession.

En outre, le projet de loi contenait une limitation plus restreinte de la vocation héréditaire ab intestat par l'attribution à l'Etat de la succession du défunt ne laissant pour héritiers que des collatéraux au-delà du 4e degré.

Ce projet ne fut pas discuté, M. Klotz fut remplacé aux finances par M. François Marsal, le 20 janvier 1920.

### 2° Projet Marsal

Dès son arrivée au pouvoir, M. François Marsal reprit l'œuvre de son prédécesseur et, par lettre ministérielle, en date du 24 février 1920 (J. off. Chambre 1920, doc. parl. annexe 376, p. 314), il adressa, au Président de la Commission des Finances de la Chambre, un exposé rectificatif du projet de loi ayant pour objet la création de nouvelles ressources fiscales.

Aux termes de cette lettre, M. Marsal maintenait la suppression des tarifs à paliers et demandait de liquider l'impôt en appliquant à l'ensemble de la succession, le tarif déterminé par son importance sans tenir compte du tarif spécial prévu pour chaque tranche du capital recueilli.

Il proposait également pour la Taxe Successorale et les droits de mutation par décès l'établissement de tarifs progressifs à raison croissante. Jusqu'à ce jour, la progression de l'impôt était réglée d'une façon uniforme, le taux était augmenté de

1 fr. % entre chaque tranche. Cette progression à raison fixe était remplacée par une progression à raison croissante.

Par contre, pour favoriser les familles nombreuses et compléter l'œuvre du législateur de 1917, il demandait pour les familles de plus de quatre enfants une réduction des droits de succession.

Dans l'exposé de sa lettre, M. Marsal s'exprimait de la façon suivante :

« Afin de ne pas remanier complètement les tarifs, tant de la Taxe Successorale que des droits de mutation par décès, cette réduction serait obtenue par un abattement opéré sur la masse héréditaire soumise à ces droits ; cette masse sera réduite de 1/10 par enfant au-dessus du 4e avec une limitation de la réduction à 50 % ; de cette manière, les familles d'un à neuf enfants bénéficieront d'un avantage dont l'importance augmentera avec le nombre des enfants ».

Cette modification était l'objet d'un alinéa additionnel à l'art. 30 du projet de loi relatif à la Taxe Successorale.

D'autre part, M. Klotz demandait la limitation de la vocation héréditaire au 4e degré.

### 3° Projet de loi devant la Commission des Finances de la Chambre des Députés

Ce projet fut renvoyé devant la Commission des finances de la Chambre des Députés. Le 20 mars 1920, cette Commission avait arrêté ses décisions et le 23 mars 1920 le rapport général était déposé (Rapport de M. de Lasteyrie, député, au nom de la Commission des Finances de la Chambre. (J. off. Chambre 1920, doc. parl., annexe 589, p. 209).

Contrairement aux dispositions du projet du gouvernement, la Commission se prononçait pour le maintien des tarifs à paliers.

De même, elle abandonnait le principe de la progression à raison croissante. Elle augmentait le taux de l'impôt pour les successions entre frères et sœurs et aux degrés successibles plus

éloignés ; mais, elle plaçait le conjoint survivant sur le même plan que les enfants du de cujus.

Par contre, elle décidait de procéder à un relèvement de la progression du tarif pour toutes les parts successorales au-dessus d'un million ; le taux augmentant de deux francs au lieu d'un franc par tranche.

La Commission acceptait les dispositions demandées en faveur des familles nombreuses, dans l'alinéa additionnel à l'art. 30 du projet. Un abattement spécial était opéré sur la masse héréditaire, qui se trouvait réduite d'un dixième par enfant au-dessus du 4e degré, avec limitation à 50 % comme maximum de la réduction.

La limitation de la vacation héréditaire au 4e degré n'était pas admise.

L'évaluation de la plus-value à attendre des nouveaux relèvements de tarif pouvait s'évaluer à 247 millions. (Taxe Successorale : 101 millions ; droits de mutation : 146 millions).

---

## Section II

## Le vote de la loi du 20 juin 1920

### § Ier

### Le projet de loi devant la Chambre des Députés

Ce projet de loi entra en discussion devant la Chambre des Députés le 19 avril 1920 (J. off. Chambre 1920, Débats, p. 1.089).

Cette assemblée repoussa, après discussion, un amendement de M. Saget, député, qui tendait à supprimer la division des successions par tranches pour l'application de la Taxe Successorale et des droits de mutation par décès. Cet amendement re-

prenait le barême progressif présenté par le Gouvernement et l'opposait au barême par paliers, préconisé par la Commission (J. off. Chambre 1920, Débats, p. 1.090).

Puis, la Chambre prononça la disjonction d'un amendement présenté par M. Guibal, député, demandant de limiter l'application de la Taxe aux successions du défunt âgé de plus de 30 ans.

M. Charles Dumont, rapporteur général, fit valoir les arguments suivants :

« Ceux qui meurent avant 30 ans sont nombreux; 15.000 successions s'ouvrent, de ce fait, par an. C'est, par conséquent, une part notable de l'impôt qui manquerait : vingt millions au minimum. La Chambre ne peut accepter de degrèvement sur le capital successoral pour des raisons d'équilibre et de justice entre les impôts ». (J. off. Chambre 1920, débats, p. 1.093).

M. Tixier, député, présenta, ensuite, un amendement ayant pour objet la suppression de la limitation à 50 % du dégrèvement prévu par l'alinéa additionnel à l'article 26 qui stipulait une déduction de 10 % de l'actif net de la succession par enfant en sus du 4e, avec un maximum de réduction de 50 %.

La discussion se prolongeait, M. Loucheur, député, intervint pour placer la question sur son véritable terrain.

« M. Loucheur. — Je dois faire observer à la Chambre que le dernier paragraphe de l'article 26 sur lequel nous discutons en ce moment et sur lequel porte l'amendement de M. Tixier ne devrait pas figurer à l'article 26. C'est ce qui fait la confusion du débat.

« Ce qui frappe M. Tixier, c'est qu'il n'y a plus de prime, pour ainsi dire, au-delà de trois enfants.

« Je demande donc à la Commission d'examiner les modifications suivantes :

« 1° Reporter à l'article 27 (droits de mutation par décès) le dernier paragraphe de l'article 26.

« 2° Modifier le degrèvement de la Taxe Successorale ou appliquer une taxe sur les célibataires.

« 3° Renoncer, comme le propose M. Tixier, à toute limitation du degrèvement avec le nombre des enfants. »

M. de Lasteyrie, rapporteur. — Je suis le premier à reconnaître que l'article n'est pas parfait ».

Après un long débat qui se prolongea jusqu'à la séance du lendemain, le Gouvernement, les Commissions et la Chambre se mirent d'accord en reportant à l'article 27 relatif aux droits de mutation par décès, le paragraphe additionnel de l'art. 26 et en instituant, par analogie aux mesures prises en matière d'impôts sur le revenu, une surtaxe de 25 % pour les héritiers âgés de plus de 30 ans, célibataires ou divorcés et n'ayant aucune personne à leur charge, et une surtaxe de 10 % pour les héritiers âgés de plus de 30 ans et mariés depuis plus de deux ans et n'ayant pas encore d'enfant.
(J. off. Chambre 1920, Débats, p. 1.104).

Dans cette même séance, la Chambre eut à se prononcer sur la situation fiscale des enfants « morts pour la France ».

Aux termes de l'article 15 de la loi du 31 décembre 1917, les enfants « morts pour la France » devaient « *être ajoutés au nombre des enfants du défunt vivants ou représentés* » ; mais, une difficulté d'interprétation de cet article 15 avait été soulevée par l'Administration de l'Enregistrement qui refusait de considérer comme vivants, le fils unique ou les enfants tous morts à la guerre, parce que, prétendait la Régie, ces enfants *ne pouvaient être ajoutés* à des enfants vivants ou représentés.

Deux amendements furent déposés, l'un par M. Bougère, l'autre par le lieutenant-colonel Josse, demandant au Parlement de considérer comme vivants tous les enfants morts, victimes de la guerre.

La Commission des finances prit les amendements en considération et proposa un nouveau texte (article 29 bis) tendant à donner satisfaction aux auteurs des amendements. Cet article fut adopté. (Séance du 19 avril 1920, J. off. Chambre 1920, Débats, p. 1.120).

§ II

## Le projet de loi devant la commission sénatoriale

La Commission sénatoriale n'apporta que des modifications de détail au texte de la loi relatif à la Taxe Successorale.

Dans son rapport au nom de la Commission des finances du Sénat, en date du 30 avril 1920 (J. off. Sénat 1920, doc. parl. annexe 201, p. 65), M. Doumer proposa notamment la suppression du droit de recours accordé par la loi du 31 décembre 1917, aux héritiers et successeurs universels contre les légataires particuliers.

« Il y a, en effet, dit-il, cette conséquence inadmissible résultant du caractère progressif du tarif que les légataires particuliers d'une même somme sont assujettis à une taxe d'autant plus élevée que le défunt était plus riche.

« La suppression du droit de recours s'accorde, d'ailleurs, avec le caractère de la Taxe qui constitue un prélèvement effectué par le Trésor sur la succession et *avec les principes du Code Civil,* d'après lesquels les légataires particuliers n'ont pas à contribuer au paiement du passif ».

Nous aurons à critiquer cette affirmation (infra III[e] partie, chap. II).

« Votre Commission, ajoutait M. Doumer dans son rapport, a supprimé les deux alinéas que la Chambre a ajouté à l'art. 27 en vue de frapper de surtaxes :

« 1° Les héritiers célibataires ou divorcés âgés de plus de 30 ans et n'ayant aucune personne à leur charge.

« 2° Les héritiers mariés depuis deux ans et n'ayant pas encore d'enfants.

« Il n'existe pas de motifs pour surtaxer les transmissions par décès, en raison de circonstances personnelles à l'héritier, qui peuvent n'être que temporaires et dont l'existence au moment de l'ouverture de la succession ne peut être que le résultat d'une coïncidence ».

## § III

### Le projet de loi devant le Sénat

Les dispositions nouvelles du projet de loi relatives à la Taxe Successorale vinrent en discussion devant le Sénat, au cours de la séance du 28 mai 1920.

Un amendement fut déposé par MM. Alexandre Bérard, Touron et Imbert de la Tour ayant pour objet de modifier le taux progressif de l'impôt. Le tarif proposé majorait de 50 % les droits établis par l'art. 10 de la loi du 31 décembre 1917. Les auteurs de l'amendement firent observer qu'il convenait de ménager les petites fortunes, et, en conséquence, maintenir le taux de la Taxe Successorale, tel qu'il existait dans la loi du 31 décembre 1917 jusqu'aux fortunes s'élevant à 250.000 francs; de ne l'augmenter que de moitié du tarif adopté par la Chambre pour les successions de 250.000 à 1 million et de n'accepter la Taxe votée par la Chambre et proposée par la Commission des finances que pour les fortunes supérieures à 1 million.

De plus cet amendement proposait d'assimiler pour l'application de la Taxe Successorale le conjoint survivant à l'enfant unique par analogie à la situation fiscale de l'époux dans les droits de mutation par décès. A cet effet, les auteurs de l'amendement demandaient de remplacer dans le tableau des droits de Taxe, le titre de la colonne relative à l'enfant unique par une formule nouvelle « un enfant vivant ou représenté ou le conjoint survivant ».

Après discussion, cet amendement, malgré l'opposition du Gouvernement et de la Commission, fut voté par 174 voix contre 139; mais sans l'assimilation du conjoint survivant à un enfant, M. Alexandre Bérard ayant renoncé au maintien de cette mention.

(Séance du 28 mai 1920, J. off. Sénat 1920, Débats, p. 729).

Au moment du vote de l'article 29 bis devenu l'article 32 du projet de loi, relatif à la situation fiscale des enfants « morts pour la France », le Sénat se trouva en présence d'un amende-

ment de M. Pierre Marraud qui demandait d'assimiler aux enfants vivants ou représentés du défunt, non seulement les enfants décédés sous les drapeaux ou morts des suites de la guerre, mais aussi, les enfants décédés après avoir atteint l'âge de 16 ans. M. Marraud faisait valoir à l'appui de son amendement qu'il y avait lieu, d'une part, d'apporter un encouragement à la natalité et, d'autre part, de tenir compte des dépenses que le père de famille avait supporté pour l'entretien, l'éducation et l'instruction de ses enfants.

Cet amendement repoussé par le Gouvernement et la Commission fut adopté par le Sénat.

(Séance du 28 mai 1920, J. off. Sénat 1920, Débat, p. 750).

## § IV

## Vote définitif du projet de loi

Le projet de loi revint devant la Chambre le 15 juin 1920. Le texte primitif instituant une majoration de 50 % sur le tarif de la Taxe Successorale fut repris par la Chambre, mais l'amendement Marraud assimilant l'enfant décédé après 16 ans révolus à un enfant vivant fut adopté avec quelques retouches et modifications de pure forme.

(Séance du 15 juin 1920, J. off. Chambre 1920, Débats, p. 2.137).

Le Sénat vota son premier texte qui ne majorait la taxe successorale que pour les successions dont l'actif était supérieur à 250.000 francs.

(Séance du 23 juin 1920, J. off. Sénat 1920, Débats, p. 997).

Enfin, la Chambre après rejet d'un amendement de M. Blum demandant le vote du texte primitif se rallia au texte voté par le Sénat et l'article 29 fut adopté.

(Séance du 24 juin 1920, J. off. Chambre 1920, Débats, p. 2.410).

## Section III

### Texte législatif

---

*LOI DU 25 JUIN 1920*

(*Journal officiel du 26 juin 1920*)

art. 29, 30 et 34 concernant la Taxe Successorale

---

*Extrait de la loi ayant pour objet la création de Nouvelles Ressources fiscales*

*Article 29.* — L'article 10 de la loi du 31 décembre 1917 est modifié, ainsi qu'il suit :

Dans toute succession où le défunt ne laisse pas au moins quatre enfants vivants ou représentés, il est perçu, indépendamment des droits auxquels les mutations par décès des biens, meubles et immeubles sont assujetties, une taxe progressive et par tranches sur le capital net global de la succession.

Cette taxe est fixée, ainsi qu'il suit, sans addition d'aucun décime :

| TARIF APPLICABLE à la FRACTION COMPRISE ENTRE : | | NOMBRE D'ENFANTS LAISSÉS par le DÉFUNT | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | 3 enfants vivants ou représentés | 2 enfants vivants ou représentés | 1 enfant vivant ou représenté | Point d'enfant vivant ou représenté |
| | | p. 100 | p. 100 | p. 100 | p. 100 |
| 1 à | 2.000f | 0,25 | 0,50 | 1, » | 3, » |
| 2.000 à | 10 000 | 0 50 | 1 » | 2 » | 6 » |
| 10.000 à | 50.000 | 0 75 | 1 50 | 3 » | 9 » |
| 50.000 à | 100.000 | 1 » | 2 » | 4 « | 12 » |
| 100.000 à | 250.000 | 1 25 | 2 50 | 5 » | 15 » |
| 250.000 à | 500.000 | 1 50 | 3 50 | 7 » | 18 » |
| 500.000 à | 1.000.000 | 2 25 | 4 25 | 8 » | 21 » |
| 1.000.000 à | 2.000.000 | 3 20 | 6 » | 12 » | 24 » |
| 2.000.000 à | 5.000.000 | 3 60 | 6 75 | 13 50 | 27 » |
| 5.000.000 à | 10.000.000 | 4 » | 7 50 | 15 » | 30 » |
| 10.000.000 à | 50.000 000 | 4 40 | 8 25 | 16 50 | 33 » |
| 50 000.000 à | 100.000.000 | 4 80 | 9 » | 18 » | 36 » |
| 100.000.000 à | 500.000.000 | 5 50 | 10 « | 20 » | 37 » |
| au-dessus de | 500.000.000 | 7 50 | 12 » | 21 » | 38 » |

Sont applicables à la taxe établie par le présent article les dispositions qui régissent la liquidation, le paiement et le recouvrement des droits de mutation par décès, ainsi que les pénalités pour défaut de déclaration dans le délai, omission ou fausse évaluation. Le paiement de la totalité de la taxe est à la charge des héritiers, donataires ou légataires universels ou à titre universel qui doivent l'effectuer dans les mêmes délais que les droits de mutation par décès.

*Article 30.* — (Dernier alinéa).....

.....

Le total de la fraction de la Taxe Successorale édictée par

l'article 29 incombant à un héritier, donataire ou légataire et des droits de mutation par décès à la charge de cet héritier, donataire ou légataire, en vertu du présent article, ne pourra excéder 80 % de la part nette qui lui est dévolue calculée sur l'actif héréditaire net, sans déduction de la Taxe Successorale.

.....

*Art. 34.* — L'article 15 de la loi du 31 décembre 1917 est abrogé et remplacé par les dispositions suivantes :

Pour l'application des tarifs édictés par les articles 29 à 32 qui précèdent et des dispositions du 2e alinéa de l'art. 30, doit être ajouté au nombre des enfants vivants ou représentés du défunt ou du donateur l'enfant qui :

1° Est décédé après avoir atteint l'âge de 16 ans révolus ;

2° Etant âgé de moins de 16 ans, a été tué par l'ennemi au cours des hostilités ou est décédé des suites de faits de guerre, soit durant les hostilités, soit dans l'année, à compter de leur cessation.

Le bénéfice de cette disposition est subordonné à la production, dans le premier cas, d'une expédition de l'acte de décès de l'enfant, et, dans le second cas, d'un acte de notoriété délivré sans frais par le juge de paix du domicile du défunt et établissant les circonstances de la blessure ou de la mort.

.....

# DEUXIÈME PARTIE

## Etude théorique de la Taxe successorale

# DEUXIÈME PARTIE

# Etude théorique de la Taxe Successorale

## CHAPITRE I

### 1° Le régime fiscal des successions en Angleterre. L'Estate Duty.

### 2° La Taxe Successorale en droit fiscal international.

Il existe en Angleterre, à côté des droits de succession proprement dits, une Taxe spéciale désignée sous le nom d' « *Estate Duty* » qui frappe la fortune totale du de cujus, abstraction faite du degré de parenté des héritiers, et qui est perçue suivant un tarif gradué d'après l'importance de la succession.

En instituant la Taxe Successorale par la loi du 31 décembre 1917, notre législateur s'est étroitement inspiré du régime fiscal anglais. La Taxe Successorale présente, en effet une grande analogie avec l'Estate Duty.

Ces deux impôts sont établis sur le capital net global de la succession, ils sont indépendants du degré de parenté existant entre l'héritier et le défunt, le tarif est progressif et par tranches.

Toutefois la loi française tient compte d'un principe nouveau,

la Taxe Successorale est graduée suivant le nombre des enfants laissés par le défunt.

Nous allons examiner comment est organisé en Angleterre le régime fiscal des successions et en particulier l'Estate Duty, et rechercher ce que notre législateur a emprunté à la législation anglaise.

Nous verrons également le régime de la Taxe Successorale en droit fiscal international dans les autres pays où cet impôt a été institué.

---

## Section I

## Le régime fiscal des successions en Angleterre

### § Ier

### La dévolution héréditaire de la propriété

Le régime fiscal des successions en Angleterre diffère du régime fiscal français en raison même des principes spéciaux suivant lesquels se transmet la propriété.

En France l'héritier est le continuateur de la personne du défunt ; il est saisi activement et passivement des biens, des droits, et actions du de cujus, dès l'instant de son décès (art. 724 C. C.). Il n'a donc pas à demander l'envoi en possession.

En Angleterre, au contraire, l'héritier ne succède pas à la personne du défunt, il succède aux biens et n'est pas tenu des dettes.

Ainsi la personne du défunt est représentée jusqu'à concurrence de l'actif de la succession de la façon suivante : dans une succession testamentaire par l'exécuteur testamentaire ; dans une succession *ab intestat* par un administrateur. Ce sont eux qui ont la saisine et qui acquittent les dettes.

Dans une succession testamentaire, l'exécuteur doit soumettre le testament à l'homologation d'une division spéciale de la

Haute-Cour de Justice (*Probate division*) ; il déclare, sous serment, le montant de l'héritage. Il obtient une copie d'homologation du testament (*probate copy*) qui lui confère les pouvoirs nécessaires pour réaliser la succession et qui mentionne la consistance de l'hérédité.

Dans le cas d'une succession ab intestat ou lorsque le testament ne désigne pas d'exécuteur, la Haute-Cour nomme à la requête de toute personne intéressée, un administrateur chargé de réaliser la succession et lui délivre, à cet effet, des lettres d'administration.

L'exécuteur testamentaire ou l'administrateur procède à la réalisation des biens, acquitte le passif et partage l'actif entre les ayants droits.

## § II

## Les droits de mutation par décès

L'Angleterre est toujours restée exclusivement féodale.

Les droits successoraux n'apparurent en Angleterre qu'à la fin du XVIII[e] siècle. En 1790, Lord North fit voter un impôt sur les legs et les parts successorales mobilières.

A cette époque la terre était considérée comme le bien le plus noble, se transmettant de son propre pouvoir, l'Etat n'ayant aucun office à remplir la raison manquait pour percevoir un droit.

C'était un régime analogue à celui de la transmission de la terre allodiale dans notre Droit féodal, cette mutation n'était pas soumise au droit de relief ou de rachat.

Mail il en était autrement des valeurs mobilières, tandis que la terre était une propriété réelle, les meubles étaient une propriété personnelle, ils se trouvaient au décès du possesseur biens vacants et sans maître. Ils ne s'attachaient qu'à la personne tandis que la terre s'attachait à ses seigneurs. L'Etat devait alors intervenir pour régler la succession et déterminer la transmission des biens mobiliers.

C'est ainsi, qu'à la Haute Cour de Justice, il existait une divi-

sion spéciale chargée, tantôt de nommer l'administrateur de la succession ab intestat, tantôt de confirmer l'exécuteur testamentaire nommé par le défunt.

L'Etat comme prix de cet office exigeait le paiement d'un droit de l'héritier ou du légataire.

L'héritier acquittait le *Probate duty* perçu à l'occasion de la délivrance du parchemin ou *Probate copy* qui constituait le titre de l'héritier.

Le légataire était redevable du *Legacy duty* sur la quittance qu'il délivrait à l'administrateur après le partage des biens.

Jusqu'en 1853, la terre ne fut pas soumise aux droits de mutation par décès. La fortune immobilière était concentrée entre les mains de l'aristocratie anglaise, qui avait, déjà, fait échouer en 1796 une tentative de William Pitt voulant étendre aux immeubles, le droit de mutation par décès, perçu sur les successions mobilières.

## § III

## La loi de finance du 31 Juillet 1894

Le régime fiscal des successions en Angleterre est dominé par la loi de finances du 31 juillet 1894. Cette loi fut votée sur l'initiative du chancelier de l'Echiquier, Sir William Harcourt.

Elle constitue la base du régime actuel.

Les droits de succession se divisent en deux catégories :

La première comprend l'*Estate Duty* dont s'est inspiré notre législateur, c'est un droit progressif et par tranches qui frappe en bloc le patrimoine du défunt.

La deuxième comprend deux droits analogues « le *legacy duty* » et « *le succession duty* » ; ces droits ne sont gradués qu'en raison du degré de parenté existant entre les héritiers et le défunt, de sorte que le droit est proportionnel sur la part de chaque ayant droit. Pendant longtemps les héritiers en ligne directe ne furent pas redevables de ces droits, ils n'étaient dus que par les héritiers collatéraux.

### *I. — Estate duty*

Cet impôt fut créé en 1889 par le Chancelier de l'Echiquier Goschen, mais il fut remanié à diverses reprises.

Cet impôt, a dit au Parlement Sir William Harcourt, constitue la quote part de l'Etat dans l'héritage ; la dévolution héréditaire est une création de la loi positive et le droit de l'Etat sur le patrimoine héréditaire est antérieur à celui des autres intéressés (Stourm, Système Généraux d'impôts, p. 242).

L'Estate duty remplace différents droits qui étaient perçus autrefois à l'occasion d'une succession sans tenir compte du degré de parenté.

1° Le *Probate duty*, droit de preuve, établi en raison de l'autorisation que le roi accordait à la transmission des biens et qui était perçu au moment de la déclaration faite par l'héritier ou l'exécuteur testamentaire.

2° L'*Account duty* établi en 1881 qui portait sur les donations mortis causa.

3° Le *Temporary estate duty* établi en 1889 pour sept ans. C'était un droit de 1 % sur les successions dépassant 10.000 livres sterling.

L'Estate duty est assis sur la valeur vénale de tous les biens réels ou personnels, immeubles ou meubles, transmis par le défunt. En outre, ce droit est perçu sur la valeur de tous les biens donnés par le défunt à des tiers, par acte de disposition entre vifs, dans les douze mois qui ont précédé le décès. Cependant les successions inférieures à 100 £ (2.500 fr.) en sont exemptées.

L'impôt est perçu sur l'actif net de la succession de sorte qu'il faut déduire, pour la perception du droit successoral, toutes les dettes justifiées y compris les frais funéraires ainsi que toutes les charges diverses qui peuvent grever les biens transmis. C'est ainsi qu'on déduit les frais de réalisation des biens et de liquidation, mais à concurrence d'un maximum de 5 % ; de même les droits de succession payés à l'étranger ; en un mot l'impôt ne doit atteindre que l'actif net réellement recueilli par l'héritier.

Ce droit est payable en une fois sur les biens personnels, mais il peut être payé sur les biens réels en huit termes annuels ou en seize termes semestriels.

### *II. — Le Legacy Duty et le succession duty*

Le legacy duty frappe les legs mobiliers, le succession duty est perçu sur les parts héréditaires et sur les legs immobiliers. Ces impôts se cumulent avec l'Estate duty, mais ils ne superposent pas l'un à l'autre.

Sous le régime de la loi de finances de 1894 ils n'étaient dus que par les collatéraux ; mais la loi de finances du 26 avril 1910 a étendu ces impôts à la ligne directe et aux époux lorsque la succession est supérieure à 15.000 £ (375.000 fr.) et que les parts recueillies dépassent 2.000 £ (50.000 fr.).

Le legacy duty est dû par le bénéficiaire d'un legs de biens *meubles* dont le défunt a disposé en sa faveur. Le droit est supporté par chaque légataire personnellement, il n'est pas à la charge de la succession.

Le succession duty est perçu dans les successions ab intestat sur les parts héréditaires (*meubles et immeubles*) et dans les successions testamentaires sur les legs *immobiliers*.

Ce droit est à la charge personnelle de l'héritier ou du légataire.

Le calcul des droits se fait de la même manière et suivant le même tarif pour le legacy duty et le succession duty.

Le tarif est gradué d'après le degré de parenté de l'héritier et du légataire avec le défunt ; il n'est pas progressif mais proportionnel au montant du legs ou de la part héréditaire.

Les parts inférieures à 1.000 £ ne sont pas imposées.

## § IV

## Régime actuel. — La progression des droits de mutation

Le tarif institué par le Finances Act 1894, pour les droits de mutation par décès a été modifié à diverses reprises.

Il a été augmenté d'abord en 1907, puis en 1910 ; enfin les dépenses considérables de la guerre 1914-1918 ont nécessité une élévation importante des droits de succession.

A cet effet, deux lois sont intervenues, la loi du 31 juillet 1914 (Bulletin de Statistique et de législation comparée 1914, 2e partie, p. 83) et la loi du 31 juillet 1919. (Bulletin de Statistique et de législation comparée. 1920. 1re partie, p. 295 et 311).

Cependant, ces deux lois n'ont augmenté que les droits de l'Estate duty ; le tarif du legacy duty et succession duty est encore celui de la loi du 29 avril 1910.

La progression des droits depuis le Finance Act 1894 est la suivante :

### *I. — Estate Duty (Taux maximum)*

*Finance Act :*
31 juillet 1894 : plus de 1 million £ (25 millions) 8 %
31 juillet 1907 : plus de 3 millions £ (75 millions) 15 %.
29 avril 1910 : plus de 1 million £ (25 millions) 15 %.
31 juillet 1914 : plus de 1 million £ (25 millions) 20 %.
31 juillet 1919 : plus de 2 millions £ (50 millions) 40 %.

Actuellement, d'après la loi du 31 juillet 1919, le tarif de l'Estate duty commence à 1 % pour les successions supérieures à 100 £ (2.500 francs) et s'élève progressivement à 40 % pour les successions de plus de 2 millions £ (50 millions).

Le taux pour les successions de plus de 500 £ (25.000 fr.) est de 4 % ; pour les successions de plus de 10.000 £ (250.000 fr.) 5 % ; pour les successions de plus de 100.000 £ (2 millions et demi) 15 % ; pour celles de plus de 1 million £ (25 millions) 30 %.

### *II. — Le Legacy Duty et le succession duty*

Les successions en ligne directe ont échappé, très longtemps aux droits du legacy duty et du succession duty.

La loi du 29 avril 1910 (art. 58) a supprimé cet avantage et actuellement sont seuls exonérés de ces impôts les héritiers en ligne directe recueillant des fortunes inférieures à 375.000 fr. (15.000 £) et les veuves ainsi que les enfants mineurs de 21 ans

dont les parts héréditaires n'atteignent pas 50.000 fr. (2.000 £) (Stourm. 3e éd. op. cit. p. 246).

Les parts inférieures à 1.000 £ ne sont pas imposées.

Depuis le Finance Act 1894 le tarif de ces impôts a été modifié en 1907 et en 1910 ; mais il n'a pas été augmenté par les lois de 1914 et de 1919.

La progression est la suivante :

| | 1907 | 1910 |
|---|---|---|
| Ligne directe et entre époux.... | néant | 1 % |
| Frères et sœurs..... | 3 % | 5 % |
| Oncles et tantes ..... | 5 % | |
| Grand oncles, grandes tantes.... | 6 % | 10 % |
| Autres personnes ..... | 10 % | |

### *III. — Art. 15 de la loi du 31 juillet 1914*

La loi du 31 juillet 1914 renferme en outre une disposition importante.

Les droits de l'Estate duty ont été augmentés, mais pour éviter une imposition trop lourde pour le patrimoine familial, dans le cas de deux mutations successives et rapprochées, le législateur anglais, aux termes de l'art. 15 de la loi du 31 juillet 1914 a accordé certaines réductions dans le tarif des droits exigibles au moment de la seconde mutation.

L'article 15 est ainsi conçu :

« Lorsqu'il est prouvé aux commissions du Revenu Intérieur que l'Estate duty a été exigible à l'égard d'un bien et que dans les cinq ans qui suivent cette transmission, l'Estate duty devient de nouveau exigible à l'égard du même bien ou d'une partie dudit bien transmis par suite du décès de la personne à laquelle il avait été transmis lors du premier décès, l'Estate duty exigible au second décès, à l'égard du bien transmis se réduit comme suit :

« De 50 % lorsque le second décès se produit dans l'année qui suit le premier décès.

« De 40 % lorsque le second décès se produit dans les deux ans qui suivent le premier décès.

« De 30 % lorsque le second décès se produit dans les trois ans qui suivent le premier décès.

« De 20 % lorsque le second décès se produit dans les quatre ans qui suivent le premier décès.

« De 10 % lorsque le second décès se produit dans les cinq ans qui suivent le premier décès ».

(Bulletin de statistique et législation comparée 1916, p. 256).

Tel est le régime fiscal actuel des successions en Angleterre. Ce régime a été organisé de telle sorte que les héritages sont frappés de deux droits qui se complètent, chacun de ces droits ne comporte qu'un mode de progression : l'un d'après le montant de la succession (Estate duty) ; l'autre d'après le degré de parenté (legacy duty et succession duty).

En France, au contraire, la Taxe Successorale et les droits de mutation par décès sont doublement progressifs.

La Taxe Successorale varie, d'abord, en raison de l'importance de la succession et, en outre, d'après le nombre des enfants laissés par le de cujus ; les droits de mutation sont établis d'après le montant de l'émolument recueilli par chaque ayant droit et le degré de parenté existant entre l'héritier et le défunt.

En Angleterre, les différents droits de succession se complètent ; en France la Taxe Successorale et les droits de mutation par décès se superposent et se cumulent. Deux droits sont perçus à l'occasion du fait juridique de la mutation ; la règle fondamentale en droit fiscal « non bis in idem » n'est plus exacte en matière successorale.

En s'inspirant de l'Estate duty, le législateur français n'en a pas respecté le principe, il s'est contenté d'ajouter à nos droits de succession un impôt anglais agrémenté d'un régime de faveur au profit des familles nombreuses.

Dans ces conditions, il n'est pas surprenant que l'impôt successoral anglais soit plus modéré que le nôtre, surtout à l'égard des transmissions entre collatéraux et étrangers.

Nous allons donner quelques chiffres en prenant le tarif relatif à une succession de 100.000 francs (tranche au-dessus de 100.000 francs).

1° L'enfant unique paiera :

| | |
|---|---|
| *a*) Tarif anglais : Estate duty 4 %..... | 5 % |
| — Succession duty 1 %..... | |
| *b*) Tarif français : Taxe successorale 5 %.... | 10 % |
| — Droits de mutation 5 %.. | |

2° Les frères et les sœurs paieront :

| | |
|---|---|
| Tarif anglais : Estate duty 4 %..... | 9 % |
| — Succession duty 5 %..... | |
| Tarif français : Taxe successorale 15 %.... | 34 % |
| — Droit de mutation 19 %.... | |

3° Les étrangers paieront :

| | |
|---|---|
| Tarif anglais : Estate duty 4 %..... | 14 % |
| — Succession duty 10 %..... | |
| Tarif français : Taxe successorale 15 %.... | 49 % |
| — Droits de mutation 34 %.... | |

Les successions anglaises sont donc moins imposées que les nôtres.

Au cours de la séance du 30 décembre 1917 (J. Off. Sénat 1917, Débats, p. 1220), M. Touron, sénateur, dans un discours éloquent et très documenté a précisé devant la Haute Assemblée ces différences de tarifs et s'est élevé énergiquement contre l'institution de la Taxe Successorale dont les conséquences doivent entraîner la destruction du patriomoine national.

M. Touron. — « Je prends une comparaison dans la ligne directe pour une valeur de succession globale de 300.000 francs. C'est une succession modeste.

« S'il n'y a qu'un enfant on paiera chez nous 27.660 fr., en Angleterre on paiera 10.850 fr. c'est-à-dire qu'on paie 150 % de plus en France qu'en Angleterre.

« Prenons la même succession de 300.000 fr. avec deux enfants ; chacun d'eux aura 150.000 fr. En France on paiera 12.820 fr. ; en Angleterre 5.425 fr.

« Je continue, si la succession est recueillie par trois enfants la part étant de 100.000 fr., en France on paiera 6.850 fr. ; l'anglais paie 3.617 fr.

« Voilà la vérité en ce qui concerne la comparaison de l'Angleterre et de la France.

« Vraiment M. le Ministre, il n'est pas possible de ne pas dire que vous exagérez et que vous risquez de tuer la poule aux œufs d'or et que vous attaquez directement les patrimoines des Français qui, en somme, lorsqu'on les rassemble représentent le patrimoine national...

« De plus, vous allez voir quelles précautions la nation anglaise a prises pour éviter la destruction du patrimoine et pour donner la faculté de le reconstituer entre deux droits de mutation.

« Le Chancelier de l'Echiquier s'est dit : « Il faut des droits de succession très lourds, mais que va-t-il advenir de la fortune des Anglais si les décès se précipitent. »

« L'Anglais est prévoyant, le Chancelier en face du danger a introduit dans les lois successorales un correctif ; lorsque deux décès se produisent dans la même famille, dans la même année, la loi anglaise de 1914, à la deuxième mutation, diminue les droits de 50 % ; vous voyez la mesure à laquelle on a recours pour épargner le capital et le patrimoine de la nation. Si le second décès se produit dans la seconde année on détaxe de 40 % ; s'il se produit dans la troisième, de 30 % ; dans la quatrième, de 20 % ; dans la cinquième de 10 %.

« En un mot, on a soin de laisser écouler assez de temps pour que le patrimoine qui sera démoli par les droits de succession exagérés puisse se reconstituer. Et c'est la vraie doctrine.

« Messieurs, il m'en coûte de faire allusion à un pays que je déteste, peut-être plus que tout le monde en France ; Messieurs, en Allemagne il n'existe pas d'impôt sur les successions en ligne directe. Bien plus, la loi allemande accorde à l'héritier 10 ans pour se libérer et quand la propriété fait l'objet d'une nouvelle transmission héréditaire dans les 10 ans qui suivent le premier héritage, elle dispense de 50, 70 et même 100 % des droits, en un mot elle assure la propriété de ne pas se voir frapper deux fois par le même impôt en dix ans.

« Il ne faut donc pas nous laisser entraîner à voter en 24

heures, que dis-je, en deux heures des Taxes, que personne ne peut défendre, ni dans le détail, ni dans leur ensemble. »

(J. Off. Sénat 1917, Débats p. 1220).

Après cet éloquent plaidoyer le Sénat se prononça pour la disjonction des dispositions relatives à la Taxe successorale (séance du 30 décembre 1917. J. Off. Sénat 1917, p. 1222).

Mais nous étions, alors, en guerre avec l'Allemagne, la patrie était en danger et le lendemain, sur les pressantes instances du gouvernement, le Sénat se laissa fléchir et accepta la Taxe Successorale qui devait contribuer à assurer les ressources nécessaires pour l'organisation de la Victoire.

---

## Section II

## La Taxe Successorale dans le Droit fiscal international

La Taxe Successorale comme moyen de perception d'un impôt sur les successions n'existe pas seulement en Angleterre et en France. Elle se rencontre également aux Etats-Unis et en Allemagne.

### § Ier

### Les Etats-Unis

Les successions sont soumises aux Etats-Unis à deux sortes d'impôts.

1° Un impôt d'Etat qui varie selon le degré de parenté existant entre l'héritier et le défunt et suivant l'importance de la succession. Actuellement ce droit perçu dans les 42 Etats de l'Union est gradué de 1 % à 15 %.

2° Et une Taxe (*Estate taxe*) calculée sur la masse successorale.

Cette taxe a été instituée pendant la guerre, par la loi du 8 septembre 1916. Le tarif a été augmenté une première fois par

la loi du 3 mars 1917, puis une seconde fois par la loi du 3 octobre 1917. Mais en 1918 l'effondrement de l'Allemagne permit au Secrétaire du Trésor de réduire de 25 % les prévisions budgétaires des dépenses, de sorte que les tarifs prévus par le Revenue Act 1916 et le Revenue Act 1917 qui s'ajoutaient l'un à l'autre, ont été remplacés par un nouveau tarif d'une progression plus lente et plus régulière par le Revenue Act 1918, adopté par le Congrès, le 13 février 1919 et approuvé le 24 février 1919.

L'Estate taxe frappe la valeur nette de la masse successorale avant toute répartition. A cet effet on déduit de la masse successorale, les frais de maladie, de funérailles, d'administration de la succession, les dons au profit des œuvres de bienfaisance ou d'intérêt public et une somme de 50.000 dollars à titre d'exemption de base.

L'Estate taxe ne s'applique pas aux successions des soldats et marins tués au service du pays pendant la guerre ou morts des suites de blessures ou de maladies contractées au service.

Elle est exigible un an après le décès. Il peut être accordé un délai supplémentaire de 180 jours. Passé ce délai il est dû un intérêt moratoire calculé au taux de 6 % à compter de l'expiration du délai d'un an, ayant comme point de départ la date du décès.

Le tarif de l'Estate Taxe est établi de la façon suivante :

| | | |
|---|---|---|
| 1° | Première tranche de 50.000 dollars..... | Exonération |
| 2° | Tranche suivante de 1 à 50.000 dollars.... | 1 % |
| 3° | — 50.000 à 150.000 dollars. | 2 % |
| 4° | — 150.000 à 250.000 dollars. | 3 % |
| 5° | — 250.000 à 450.000 dollars. | 4 % |
| 6° | — 450.000 à 750.000 dollars. | 5 % |
| 7° | — 750.000 à 1.000.000 doll. | 8 % |
| | etc. | |
| Tranche supérieure à 10.000.000 dollars..... | | 25 % |

Ainsi en cumulant l'Estate taxe et l'impôt d'Etat sur les successions (1 % à 15 %) dans les cas extrêmes, le total du prélèvement peut atteindre 40 % sur la valeur nette des bien recueillis.

(Bulletin de Statistique et de législation comparée 1920, 2e partie), p. 708, 718 et 946.

## § II

## Allemagne

Avant la guerre 1914-1918, l'Allemagne jouissait d'un régime fiscal sur les successions extrêmement privilégié.

La détresse financière qui a suivi la défaite de 1918 a obligé le législateur allemand à augmenter le taux de l'impôt successoral et a organisé, à côté des droits de succession, une Taxe globale sur la masse héréditaire avant tout partage. (*Nachlass-steuer*).

Voyons, tout d'abord, quelle était la situation fiscale des successions avant la guerre 1914-1918 et ensuite, nous examinerons les différentes modifications qui ont été successivement apportées.

### I

L'institution d'un impôt successoral dans l'Empire d'Allemagne est de date récente. Cet impôt fut créé par la loi du 3 juin 1906.

Jusqu'à cette date le budget de l'Empire Allemand ne comportait aucun impôt sur les successions. Cette matière imposable était exclusivement réservée au fisc des Etats Confédérés. Cette abstention n'était pas imposée par la Constitution, mais Bismarck en avait fait une des règles de sa politique financière.

En 1906, sous la pression des besoins budgétaires, les Gouvernements Confédérés et le Reichstag se trouvèrent d'accord pour établir un impôt successoral au profit de l'Empire. Cet impôt présentait cette particularité d'être d'un taux très modéré et de n'atteindre qu'une faible partie des successions, les dévolutions en ligne directe et entre époux en étaient exemptées.

En 1909 le Chancelier von Bulow voulut étendre les droits d'Empire aux successions épargnées, mais cette tentative souleva une telle polémique au Reichstag que le Chancelier dut abandonner le pouvoir.

Ainsi, avant la guerre, il existait ce contraste curieux, tandis que dans l'Empire d'Allemagne l'impôt successoral était extrêmement modéré, partout ailleurs il atteignait un taux inquiétant.

En Allemagne, les fortunes se transmettaient de père en fils sans avoir à subir le moindre prélèvement fiscal, en France, elles ne pouvaient changer de mains sans abandonner au moins deux années de revenus.

## II

Avant d'être introduit dans le budget de l'Empire par la loi du 3 juin 1906, l'impôt successoral existait déjà dans les Etats Confédérés. Cet impôt était désigné sous le nom d'*Erbschaftssteuer*. Il avait pour objet l'enrichissement des héritiers ou légataires. Le tarif était proportionnel et gradué en raison de la parenté, sauf pour la ville de Hambourg où il était progressif. (Loi Hambourgeoise du 2 mai 1903).

Cet impôt comportait de nombreuses exemptions, notamment en faveur des proches parents. Sur les 26 Etats Allemands, seules les trois villes hanséatiques (Brême, Lubeck et Hambourg) et l'Alsace-Lorraine taxaient les successions dévolues aux enfants et à l'époux survivant et encore à Hambourg l'époux survivant n'était pas imposé. De plus dans quinze Etats, dont la Prusse, le même traitement de faveur était accordé aux ascendants.

En 1906, cet impôt produisait 27 millions de marks, soit par tête d'habitant 0 mark 48 pf.

En France, à la même époque, l'impôt successoral produisait 160.700.000 fr. soit 4 fr. 12 par habitant.

Cette modération s'expliquait de ce fait que les Etats Allemands reposaient sur une constitution plutôt aristocratique. Les landtag des Etats particuliers étaient élus au suffrage censitaire, la classe au pouvoir était principalement celle des propriétaires fonciers peut portée vers l'impôt successoral et qui refusait d'y introduire la progression

## III

Le but essentiel de la loi du 3 juin 1906 fut de substituer aux droits de succession des Etats particuliers un impôt d'Empire établi, cependant, de façon à laisser à chaque Etat une certaine initiative. La loi n'interdisait pas aux Etats de percevoir un impôt successoral à leur profit.

Le tiers du produit des droits de succession était laissé par l'Empire aux Etats Confédérés où se faisait la perception.

Sur les 26 Etats, 20 Etats abandonnèrent toute taxation particulière et se contentèrent du tiers qui leur était réservé sur le produit de l'impôt de l'Empire

Cet impôt était perçu sur la valeur vénale des biens composant la succession, mais de nombreuses déductions étaient admises : d'abord, les dettes du de cujus, les charges imposées aux héritiers, les frais relatifs à la succession (obsèques, monument funéraire, frais judiciaires ou extra-judiciaires, frais d'administration)..

Le tarif était gradué d'après la parenté et la progressivité était introduite dans l'impôt par une série de coëfficients croissant avec l'importance de la part successorale.

Ainsi, au-dessus de 20.000 marks jusqu'à 30.000 marks, on percevait en plus un dixième ; au-dessus de 30.000 marks jusqu'à 50.000 marks on percevait en plus deux dixièmes, etc.

Certaines catégories de successions étaient exemptes de l'impôt : les successions recueillies par les descendants ; par les époux ; les pères et mères et les grands-parents lorsque l'héritage consistait en objets donnés par eux et lorsque les successions ne dépassaient pas 10.000 marks.

De plus, les terrains cultivés et les forêts bénéficiaient d'une modération de taux de 25 %.

Enfin pour ne pas surcharger le patrimoine successoral, il était prévu pour les mutations successives des exemptions et des réductions. (Art. 15 L. du 3 juin 1906).

Cet article 15 est ainsi conçu :

« Il y a exemption d'impôt, si dans les cinq années qui ont

précédé la nouvelle mutation, le bien foncier a déjà été l'objet d'une taxation sucessorale conformément aux dispositions de la présente loi. Les droits seront réduits de moitié, si la précédente taxation est antérieure à 5 ans, mais postérieure à 10. Toutefois, il n'y a lieu, ni à diminution, ni à exemption, lorsque dans le laps de temps sus-indiqué le bien foncier a été vendu à des personnes qui ne se trouvent pas par rapport au vendeur dans les conditions entraînant l'exemption d'impôt. »

(Bulletin de statistique et législation comparée, 1907, p. 245).

## IV

Malgré les déclarations qu'il avait formulées devant le Reichstag, lors de la loi du 3 juin 1906, le Chancelier de l'Empire von Bulow présenta le 3 novembre 1908 un projet de loi tendant à l'extension de l'impôt de l'Empire sur les successions.

Le Chancelier s'inspirait, alors, du système fiscal anglais. Il demandait la création d'un nouvel impôt analogue à l'Estate duty le « *Nachlasssteuer* » perçu sur la masse successorale sans aucune considération de parenté et qui comportait un tarif progressif.

On laissait subsister à titre complémentaire, l'*Ebschaftssteuer,* analogue au Succession Duty, perçu suivant le degré de parenté sur la part successorale et dont étaient exemptées les successions en ligne directe et entre époux.

Ce nouvel impôt ne devait s'appliquer qu'aux successsions supérieures à 20.000 marks, il devait produire d'après les prévisions 84 millions de marks.

Le Reichstag opposa au Chancelier la plus énergique résistance.

Le 15 juin 1909, von Bulow déposa un nouveau projet. Il abandonnait l'organisation d'un nouvel impôt analogue à l'Estate duty et proposait seulement l'extension des droits de mutation par décès aux successions dévolues en ligne directe et aux époux.

Le projet demandait l'addition d'une *Novelle* à la loi organique du 3 juin 1906.

Mais le 24 juin 1909, le projet déposé fut repoussé par 194 voix contre 186 et le 15 juillet 1909 le Reichstag vota un ensemble de nouvelles ressources fiscales dont l'impôt successoral avait été exclu.

Cependant la loi du 15 juillet 1909 modifia la répartition de l'impôt sur les successions. La loi du 3 juin 1906 attribuait les deux tiers de l'impôt à la Caisse de l'Empire et un tiers aux Etats Confédérés. L'art. 5 de la loi du 15 juillet 1909 accordait les trois quarts de l'impôt à l'Empire et le quart seulement aux Etats Confédérés.

Cette répartition fut encore modifiée par la loi du 3 juillet 1913 qui augmenta la part attribuée à la caisse de l'Empire ; cette part fut fixée aux quatre cinquièmes des recettes contre un cinquième seulement aux Etats Confédérés.

(Bulletin de statistique et de législation comparée, 1913, 2e partie, p. 87).

## V

La détresse financière de l'Allemagne devait bouleverser ce régime extrêmement modéré. Après la défaite de 1918 la dette de l'Empire s'était élevée à 210 milliards de marks et celle des Etats Confédérés à 50 milliards. Les dépenses prévues au budget de 1920 étaient de 55 milliards de marks, dont 28 milliards pour le budget ordinaire. A ces charges s'ajoutaient toutes les réparations et indemnités imposées au gouvernement allemand par le Traité de Versailles du 18 juin 1919.

L'impôt successoral fut modifié par la loi du 10 septembre 1919. Cette loi établit une taxe globale (*Nachlasssteuer*) sur la masse successorale et augmenta les droits de mutation par décès sur les parts héréditaïres.

### 1° *Nachlasssteuer*

Les articles 3, 4, 5, 6 et 8 de la loi du 10 septembre 1919 énumèrent les différents biens et valeurs qui doivent figurer dans la masse soumise à la taxe globale.

L'article 10 prévoit les déductions permises (dettes du de

cujus, frais d'inhumation, frais de procédure, frais judiciaires ou extrajudiciaires).

L'article 15 fixe le tarif de la taxe :

1 % sur la première tranche de 200.000 marks.
2 % sur la tranche suivante de 300.000 marks.
3 % sur la tranche suivante de 500.000 marks.
4 % sur la tranche suivante de 1 million de marks.
5 % sur la tranche suivante quelque soit son importance.

### 2° *Ebschaftssteuer*

L'impôt sur les parts héréditaires comporte six classes graduées suivant le degré de parenté entre l'héritier et le défunt.

La première classe comprend le conjoint et les enfants du de cujus ; le taux de l'impôt varie de 4 % à 35 % (succession au-dessus de 500.000 marks).

La deuxième classe comprend les descendants des enfants du de cujus ; le taux de l'impôt varie de 5 % à 40 %.

La troisième classe comprend les père et mère, les frères et sœurs ; le taux varie de 6 % à 45 %.

La quatrième classe comprend les grands parents, les descendants des frères et sœurs ; le taux varie de 8 % à 50 %.

La cinquième classe comprend les frères et sœurs des père et mère, les descendants des frères et sœurs au second degré ; le taux varie de 10 % à 60 %.

La siximèe classe comprend les autres bénéficiaires de la succession ; le taux varie de 15 % à 70 %.

(Bulletin de statistique et de législation comparée, 1921, 2e partie, p. 1239 et 1245).

Il résulte de ce qui précède que la taxe globale allemande ne s'élève que de 1 % à 5 % tandis que la Taxe Successorale instituée en France par la loi du 25 juin 1920 varie de 0,25 % à 38 %.

Il est à remarquer, également, que le taux maximum de l'impôt successoral en Allemagne est de 75 % (Taxe globale 5 %, impôt sur les parts héréditaires 70 % ; en France le cumul des

droits atteint 97 % ; il a fallu une disposition spéciale dans la loi pour décider qu'en aucun cas le total des droits ne dépasserait 80 % et que la réduction s'imputerait sur les droits de mutation par décès. (Art. 30, Loi du 25 juin 1920).

Nous verrons même qu'une difficulté d'application se présente à ce sujet. L'art. 29 de la loi du 25 juin 1920 dispose que le paiement de la Taxe Successorale est à la charge des héritiers ou successeurs universels, mais il peut arriver, au cas de legs particuliers importants, que le montant seul de la Taxe Successorale dépasse 80 %. Nous aurons à examiner cette difficulté dans notre troisième partie.

Nous devons observer, en outre, que le taux maximum en Angleterre est de 50 %, en Amérique, il est de 40 %.

En définitive, au point de vue successoral, nous sommes actuellement le peuple le plus imposé.

## CHAPITRE II

## La Taxe Successorale et le relèvement de la natalité

Nous avons à rechercher les conséquences que peut avoir la Taxe Successorale sur le relèvement de la natalité.

Nous montrerons, dans ce chapitre, qu'en réalité, le relèvement de la natalité n'a été qu'un prétexte invoqué par le législateur pour obtenir des ressources nouvelles et que la Taxe Successorale ne peut avoir aucun effet appréciable sur le mouvement de la population en France.

Dans le chapitre suivant (chapitre III), nous poursuivrons cette étude et nous verrons que l'institution de la Taxe Successorale dissimule, au contraire, une grave question sociale ; elle achemine l'évolution fiscale vers l'attribution au profit de l'Etat d'une part d'enfant légitime dans toutes les successions.

### Section I

### Les avantages accordés aux Familles nombreuses par les Lois du 31 décembre 1917 et du 25 juin 1920

Les deux lois fiscales des 31 décembre 1917 et du 25 juin 1920, renferment tout un ensemble de dispositions en faveur des familles nombreuses. Certaines se rattachent à la Taxe Successorale, les autres aux droits de mutation par décès.

#### 1°. — Taxe Successorale

Nous avons vu que le tarif de la Taxe Successorale varie non

seulement d'après l'importance de la succession, mais, en outre, d'après le nombre des enfants laissés par le défunt.

A cet effet, le législateur a gradué la charge de l'impôt et a prévu quatre tarifs différents, selon que le *de cujus* ne laisse aucun enfant vivant ou représenté, ou, au contraire, laisse un enfant, deux enfants, trois enfants vivants ou représentés (art. 29 de la loi du 25 juin 1920).

La Taxe cesse de s'appliquer lorsque le défunt laisse à son décès au moins quatre enfants vivants ou représentés.

Ainsi, le législateur a institué un impôt dégressif, en raison du nombre croissant des enfants du défunt et les familles d'au moins quatre enfants sont exonérées de la Taxe Successorale.

### 2°. — Droits de Mutation par Décès

De même, pour les droits de mutation, le législateur a voulu, au moyen d'une graduation dégressive, assurer aux familles nombreuses, des avantages analogues à ceux prévus pour l'application de la Taxe Successorale.

C'est ainsi que l'article 30 de la loi du 25 juin 1920 dispose que, pour la liquidation des droits de mutation par décès, dans toute succession où le défunt laisse plus de quatre enfants, vivants ou représentés, il est déduit de l'actif global 10 % *par enfant en plus du quatrième,* sans que cette déduction puisse excéder 15.000 francs par enfant.

Enfin, lorsque l'héritier a lui-même quatre enfants ou plus, les droits de mutation sont diminués de 10 % *par enfant, en plus du troisième,* sans que la réduction puisse dépasser 2.000 francs par enfant, ni 50 % du total du montant des droits. (Art. 13 de la loi du 31 décembre et art. 31 de la loi du 25 juin 1920).

Les familles nombreuses évitent donc la Taxe Successorale et obtiennent une réduction de l'actif de succession imposable aux droits de mutation de 10 % par enfant au-delà du quatrième avec un maximum de 15.000 francs par enfant.

D'autre part, si l'héritier est déjà père de famille — ayant quatre enfants — les droits de mutation qu'il doit payer, sur sa part héréditaire, sont réduits de 10 % par enfant au-delà du troi-

sième, avec un maximum de 2.000 francs par enfant ou de 50 % du total des droits à percevoir.

Que devons-nous penser de ces avantages et, en particulier, de l'application dégressive de la Taxe Successorale aboutissant à l'exonération de l'impôt, lorsque le défunt laisse au moins quatre enfants vivants ou représentés?

---

## Section II

### La Justification de la Taxe Successorale d'après les auteurs du Projet de Loi du 31 décembre 1917

La Taxe Successorale fut proposée au Parlement par la Commission de législation fiscale de la Chambre, afin d'éviter une augmentation trop considérable des droits de mutation par décès. Dans son rapport au nom de cette Commission (*J. off.*, Chambre 1917, doc. parl., annexe 4025, p. 1.787), M. Landry, député, justifie cette innovation fiscale de la façon suivante :

« N'y a-t-il pas mieux à faire que de relever uniformément les droits de succession actuels et d'en accélérer la progression.

« Nous sommes amenés ainsi à parler d'un principe nouveau. Il convient de tenir compte, dans le droit fiscal des successions, de la composition de la famille laissée par le *de cujus* et spécialement du nombre de ses enfants. »

Puis, M. Landry expose les différents motifs qui ont conduit la Commission de législation fiscale de la Chambre à proposer la Taxe Successorale. Les motifs invoqués dans l'exposé du projet de loi sont au nombre de quatre :

#### 1er MOTIF. — Compensation des Frais de Liquidation et de Partage

Tout d'abord, M. Landry montre que les frais de liquidation et de partage d'une succession recueillie par plusieurs héritiers

sont beaucoup plus onéreux que ceux d'une succession échue à un enfant unique.

« Faut-il dire une fois de plus, déclare M. Landry, les motifs qui justifient un régime fiscal différentiel distinguant entre les successions, selon le nombre des enfants qui y concourent ?

« Ce sont, en premier lieu, des motifs de justice.

« Le Régime différentiel, dont il s'agit, compensera l'inégalité qui existe, aujourd'hui, au profit des fils uniques. Les partages des successions, en effet, donnent lieu à des formalités onéreuses et qui le sont d'autant plus que le nombre des co-partageants est plus grand. A mesure que ce nombre s'élève, il y a plus de chances pour que certains des héritiers soient mineurs ou absents ou que des désaccords surgissent; il y a plus de chances, en conséquence, pour qu'il faille observer les formes légales destinées à sauvegarder les droits de chacun.

« D'autre part, pour former un grand nombre de lots, il est indispensable que l'actif successoral soit commodément partageable; or, la plupart du temps, il comprend des immeubles, un fonds de commerce, une exploitation industrielle ne comportant qu'une attribution unique. D'où la nécessité pour les co-partageants de supporter les frais :

« 1° De procès-verbaux d'apposition et de levée de scellés;

« 2° D'un inventaire notarié en plusieurs vacations (3 fr. 75 d'enregistrement par vacation, timbre de la minute et des expéditions, honoraires et frais du notaire);

« 3° D'un partage ou d'une liquidation notariés (0 fr. 25 % d'enregistrement sur l'actif net partagé; 5 fr. % sur les soultes immobilières; droits de timbre et honoraires élevés du notaire);

« Ces frais se trouvant sensiblement augmentés si l'existence de mineurs nécessite l'intervention du tribunal et le ministère des avoués;

« 4° Fréquemment d'une licitation, soit entre parties (taxe immobilière de 5 fr. % sur le prix des parts acquises), soit au profit d'étrangers (droit de vente immobilière de 7 fr. sur le prix), sans compter les frais et honoraires des officiers ministériels appelés à concourir à l'opération. »

Nous dirons que ce premier argument n'est pas irréfutable, nous ne sommes pas de l'avis de la Commission de législation fiscale.

S'il lui semblait, avec raison, que les frais de liquidation et de partage étaient trop élevés, il lui appartenait de demander au Parlement de les ramener à un taux plus modéré ; mais, le procédé qui consiste à proposer un nouvel impôt frappant une catégorie de citoyens qui échappe à un prélèvement excessif, sous le prétexte de favoriser ceux qui sont imposés, ne nous paraît pas sérieux.

On ne guérit pas un malade en donnant à son voisin en bonne santé la maladie qui le ronge.

Bien plus, nous constatons ce fait étrange, alors qu'on invoquait devant le Parlement la situation pénible faite aux familles nombreuses, en raison des frais onéreux de liquidation et de partage ; non seulement, le législateur ne fit rien pour les diminuer, mais, au contraire, il les augmenta et les porta à un taux écrasant.

C'est ainsi que les honoraires des officiers ministériels ont été relevés, ceux des notaires et ceux des avoués, par le décret du 29 décembre 1919 (J. off. 17 janvier 1920).

En outre, la loi du 25 juin 1920 a encore augmenté le tarif des droits d'enregistrement et de timbre.

Chaque vacation d'inventaire est actuellement soumise au droit de six francs (art. 28, loi du 25 juin 1920).

Les droits d'enregistrement des liquidation et partage ont été portés à 0,50 % (art. 28, loi du 25 juin 1920).

Ceux des soultes immobilières à 10 % (art. 25, loi du 25 juin 1920).

Les droits de timbre doublés une première fois par la loi du 29 juin 1918 (art. 19) ont été doublés, à nouveau, par la loi du 25 juin 1920 (art. 36).

On est tenté, en vérité, de se demander pourquoi le législateur a cru nécessaire de faire valoir cet argument.

2e MOTIF. — Fréquence des Droits de Mutation par Décès

En second lieu, M. Landry signale, à l'attention du Parlement, que les familles nombreuses ont de grandes chances de payer plusieurs fois les droits de mutation. Il rappelle, à cet effet, l'étude intéressante faite par M. Bertillon dans un article de la Revue politique et parlementaire, année 1897, t. XII, p. 531, intitulé « Le problème de la dépopulation ».

« En effet, explique M. Landry, que l'un des orphelins vienne à mourir (le cas est d'autant plus probable qu'ils sont plus nombreux), ses frères et sœurs auront à payer de nouveaux droits de succession ».

Puis, reprenant le texte même de M. Bertillon, il ajoute :

« A ce redoublement de charges, y a-t-il un droit compensateur établi aux dépens du fils unique ? Non, il n'y en a pas. En toute occasion, le fisc accable les familles nombreuses et ménage les familles malthusiennes ».

Evidemment, les droits de mutation par décès sont excessifs et écrasants pour les familles nombreuses et nous devons rappeler, à ce sujet, l'étude approfondie de cette question, publiée dans la Réforme Sociale par M. Mathieu, directeur d'enregistrement (année 1890, t. II, p. 563). L'auteur nous montre les funestes résultats de notre régime fiscal des successions au sein des familles nombreuses.

Il cite plusieurs exemples, dont voici un des plus saisissants :

Une famille comptait plusieurs enfants en bas âge, l'un d'eux meurt, il n'avait que quelques jours et sa mère était morte en le mettant au monde.

De son vivant, cet enfant se trouvait nanti d'une part indivise dans l'héritage maternel. Après sa mort, sa succession était recueillie pour partie, par le père survivant et pour partie par les frères et sœurs.

Il était dû au Trésor des droits de mutation par décès en ligne directe par le père, et en ligne collatérale par les frères et sœurs.

Un autre enfant vint à mourir, puis un autre encore.

De nouveaux droits furent perçus et chaque fois, le préposé de la Régie tenait compte, dans la liquidation de l'impôt, que le second enfant décédé avait transmis, outre sa part dans la succession de sa mère, celle dont il avait hérité de son frère et que le troisième enfant défunt avait, ainsi, fait trois héritages dont la réunion devait être soumise à l'impôt.

On voit, en effet, que cette famille avait eu le tort de donner par sa fécondité trop de prise à la mort et aux droits de succession en ligne collatérale. L'enrichissement, cause des droits de mutation, a consisté, en réalité, à ruiner le patrimoine familial. Il est vrai, objectera-t-on, qu'il y a trois enfants de moins pour le partager. Certes, cependant, il y en aurait eu bien moins encore, si les parents n'avaient donné à la Patrie qu'un seul enfant qui aurait tout recueilli et, de plus, n'aurait rien payé à l'Etat.

Les droits de mutation par décès sont donc un danger pour les familles nombreuses, mais il ne suffit pas de le constater et de créer un nouvel impôt encore plus lourd, malgré toutes ses distinctions d'application. La situation est encore plus difficile, on ne l'améliore pas.

Le législateur, en effet, ne tient compte pour le calcul de la Taxe Successorale que des enfants vivants ou représentés ou décédés après 16 ans révolus (art. 29 et 34 de la loi du 25 juin 1920). La succession des parents, dont les enfants meurent en bas âge, n'est donc pas exemptée de la Taxe ; la loi n'accorde que le bénéfice d'une chance à courir jusqu'à ce que l'enfant ait atteint 16 ans révolus.

C'est un singulier encouragement à la fécondité.

A notre avis, il faut favoriser le fait même de la naissance et tenir compte de tous les enfants du défunt vivants ou ayant vécu.

De plus, la solution envisagée par M. Mathieu nous paraît très juste. En présence d'un tel danger et d'une telle détresse, il proposait d'y remédier, en décidant qu'au cas de mort d'un enfant mineur, décédé après l'un ou l'autre de ses auteurs ou après tous les deux et ne laissant à ses frères et sœurs que sa

part indivise avec eux dans le même patrimoine, au cun droit ne devait être perçu à la charge de ces derniers.

Nous ajouterons également que, pour éviter les effets regrettables de la fréquence des droits de mutation par décès pouvant amener la destruction du patrimoine familial, notre législateur devrait s'inspirer des principes fiscaux appliqués en pareille circonstance, notamment en Allemagne et en Angleterre.

Pour permettre au patrimoine de se reconstituer entre deux droits de mutation, le législateur allemand a prévu l'exemption totale de l'impôt, lorsque dans les cinq ans qui ont précédé la nouvelle mutation, les biens recueillis ont déjà été l'objet de droits de succession. L'impôt est réduit de moitié, lorsque la première mutation est antérieure à cinq ans, mais postérieure à dix ans.

(Bulletin de statistique et de législation comparée, 1907, p. 239, art. 15, loi du 3 juin 1906).

En Angleterre, les droits sont réduits de moitié, lorsque le second décès se produit dans l'année qui suit la première mutation ; ils sont réduits à 40 %, lorsque le décès se produit dans les deux ans ; de 30 % dans les trois ans ; de 20 % dans les quatre ans ; de 10 % dans les cinq ans.

(Bulletin de statistique et de législation comparée, 1916, p. 256, art. 15, loi du 31 juillet 1914).

A notre avis, dans l'intérêt économique, social et fiscal de notre pays, ces solutions mériteraient d'être prises en considération.

### 3e MOTIF. — Compensation des charges de famille

M. Landry fait valoir ensuite comme troisième argument, la nécessité d'une compensation pour les impôts et les charges de toute nature supportés par les familles nombreuses et dont se trouvent dispensés les ménages n'ayant qu'une postérité limitée.

« Mais, il n'y a pas seulement à compenser, dit M. Landry, les frais plus élevés et les droits peut-être redoublés que les familles nombreuses ont à payer. Il y a, à compenser les impôts beaucoup plus lourds et aussi les charges de toute nature beau-

coup plus élevées qui ont grevé les patrimoines dans les familles nombreuses jusqu'au jour où la mort des parents les fera passer aux enfants... »

Nous devons faire observer qu'il n'était pas nécessaire pour cela de créer un nouvel impôt. Cette différence réclamée entre l'imposition d'une succession dévolue à un enfant unique et celle recueillie par de nombreux héritiers existe déjà dans notre régime fiscal. Elle résulte de la progressivité des droits de succession.

Ainsi, un fils unique héritant de 150.000 francs payait 3.690 francs de droits (tarif du 8 avril 1910), et lorsque le même héritage se partageait entre cinq enfants, chacun d'eux, pour une part de 30.000 francs, n'avait à payer que 540 francs de droits, soit un total de 2.700 francs. D'où une différence de 990 francs.

Si cet écart paraissait insuffisant, il convenait de s'attaquer directement au mal et de modérer le sacrifice imposé aux familles nombreuses.

En tout cas, le principe de la progressivité de l'impôt suffisait pour établir la compensation réclamée par le législateur, un nouvel impôt n'était pas indispensable.

### 4e MOTIF. — Relèvement de la natalité

Enfin, M. Landry, dans son exposé, pose nettement la question du relèvement de la natalité en France.

« Aux raisons de justice, dit-il, viennent s'ajouter les raisons tirées de l'intérêt social...

« On sait combien déplorable est notre situation démographique, combien faible est, chez nous, la proportion des ménages qui engendrent le nombre d'enfants nécessaire pour assurer la perpétuité de la nation.

« Sans parler des célibataires, c'est plus de la moitié des ménages (55,9 %) qui ne donnent pas au pays les trois enfants qu'il faut pour que la nation vive. Lorsque les gens sauront que, ne laissant point à leur mort le nombre d'enfants qu'exige l'intérêt du pays, leur succession sera lourdement frappée, cela pourra

contrarier, dans une certaine mesure, et décourager cette prévoyance détestable qui limite à l'excès la progéniture pour éviter le morcellement du patrimoine.

« M. Bertillon a dit : « Payer un impôt, c'est s'imposer un sacrifice pécuniaire au nom de la nation toute entière, c'est ce que fait le père qui élève un enfant. Pour que cet impôt soit acquitté par une famille, il faut qu'elle élève trois enfants ». En effet, il en faut deux pour remplacer les deux parents et il en faut, en outre, un troisième, car sur les trois, il y en aura, en moyenne, un qui ne reproduira pas (1).

D'après cet exposé, on ne peut douter des intentions du législateur, il est clairement expliqué que la Taxe Successorale est instituée dans l'intérêt du développement démographique de la France et que le but poursuivi est de favoriser le relèvement de la natalité.

Il était donc permis, à de nombreux parlementaires, de suivre de confiance le législateur dans cette voie ; et c'est ainsi qu'au moment de la discussion de l'article 10, plusieurs amendements furent déposés tendant à accentuer l'œuvre bienfaitrice entreprise pour le relèvement de la natalité.

Mais tous ces amendements se heurtèrent au refus systématique de la Commission fiscale, du Gouvernement et de l'Administration de l'Enregistrement.

L'œuvre fiscale se dévoilà, sous son véritable jour et le Parlement put se rendre compte que le relèvement de la natalité n'était qu'un prétexte et que le but véritable de la Taxe Successorale était uniquement d'assurer au Trésor de nouvelles ressources et à l'Etat une part plus grande dans les successions.

### A. — *Amendements Lefas et Cornudet*

Deux amendements furent déposés, l'un par M. Lefas, député ; le second par M. Cornudet, député, demandant de tenir

(1) D'après le projet de la Commission de législation fiscale de la Chambre, la Taxe Successorale ne s'appliquait qu'aux familles de moins de trois enfants; mais la Commission du budget de la Chambre modifia cette disposition et proposa d'appliquer la taxe aux familles de moins de quatre enfants.

compte dans le calcul de la Taxe Successorale des enfants nés, ayant vécu et de les ajouter aux enfants vivants.

M. Lefas. — « La Commission, dans l'article 10, se propose d'encourager le nombre des naissances et, pour cela, institue un coefficient de droit spécial aux familles sans enfant ou de peu d'enfants. L'intention est bonne, mais vous n'avez pas été logiques avec vous-mêmes. Si vous voulez encourager le nombre des naissances, ce n'est pas des enfants vivants ou représentés au moment où s'ouvre la succession qu'il faut vous préoccuper. C'est des enfants qui sont nés...

« Il y a des familles de quatre ou cinq enfants dont le père et la mère ont lutté pour arracher à la mort ces petits êtres, pour les amener péniblement jusqu'à 18, 20, 23 ans...

M. Brizon. — « Et à 23 ans, ils sont tués à la guerre.

M. Lefas. — « Et l'on arrive parfois à grand peine à en sauver un, quelquefois pas. Et c'est contre ces familles que vous vous retournez. Vous les mettez sur le même pied que celles qui n'ont pas eu ou pas voulu la charge de la maternité.

« Je vous supplie de faire une œuvre de logique et de justice.

« Œuvre de logique : Si vous voulez relever le taux de la natalité, c'est au fait de la naissance que vous devez vous attacher. Ce qu'il y a de pénible pour la femme, c'est le fait de la gestation, de l'enfantement où elle expose sa vie.

« Cela fait, le reste, c'est-à-dire la vie de l'enfant est l'œuvre de la nature et il ne nous appartient plus, à nous législateurs, que de prendre des mesures d'hygiène publique pour que les enfants atteignent en aussi grand nombre que possible l'âge adulte. C'est alors à la société de faire son devoir, la femme a fait le sien. (*Très bien, très bien, très bien*).

« Œuvre de justice : Ce n'est pas lorsqu'une famille a dépensé plus que ses ressources pour sauver ses enfants, qu'elle s'est ruinée pour essayer de les arracher à la mort qu'il faut que le fisc vienne encore frapper à coups redoublés sur le budget déjà appauvri de ces malheureuses familles. (*Très bien*).

« Vous voulez encourager la natalité; vous voulez vaincre l'égoïsme, la peur quelquefois légitime de la naissance qui peut tuer la mère. L'enfant étant né, le but est atteint.

« Votre article 10 doit être consacré à une pensée sociale. Je vous supplie de ne pas y introduire, par avance, quelque chose qui frappe votre projet de caducité en permettant aux égoïstes de dire : A quoi bon se donner tant de peine, puisque si l'enfant vient, par fatalité, à mourir, on ne nous tiendra aucun compte de l'avoir mis au monde. (*Très bien*). »

M. Alexandre Varenne, président de la Commission de législation fiscale :

« Il s'agit, ici, d'un impôt sur le capital perçu non plus sur le de cujus puisqu'il n'existe plus, mais sur ses héritiers. C'est le moment où l'impôt paraît le moins lourd au contribuable ; lui, recueille l'héritage et il en veut moins à l'Etat d'en prendre sa part puisqu'il lui laisse de beaucoup la plus grosse. Si vous diminuez, par souci d'harmonie, d'équilibre, la taxe qui vous est présentée, vous serez amenés à grossir d'autres impôts.

M. Cornudet. — « Vous allez créer un avantage au hasard, le problème de la natalité est tout différent du problème fiscal. C'est avant tout, un problème physiologique qui mériterait de retenir, une bonne fois, l'attention de la Chambre... J'aurais préféré que vous disiez franchement que votre œuvre actuelle est une œuvre purement fiscale. »

(J. off. Chambre 1917, débats, p. 3.419 et 3.420).

L'amendement, mis aux voix, fut repoussé.

La réponse de M. Alexandre Varenne, président de la Commission de législation fiscale, est concluante, elle dispense de longs commentaires. La Taxe Successorale est un impôt sur le capital, l'Etat vient prendre une part plus importante dans les successions ; le relèvement de la natalité est un prétexte.

### B. — *Amendement Margaine*

Un troisième amendement tendant à favoriser la natalité fut déposé par M. Margaine, député. Cet amendement était destiné à compléter l'art. 10, il était ainsi conçu :

« Les dispositions qui précèdent (application de la Taxe Successorale) ne sont pas opposables aux héritiers qui seront eux-mêmes pères de plus de trois enfants vivants au moment de l'ouverture de la succession ».

Cet amendement avait pour but d'étendre à la Taxe Successorale un avantage analogue à celui prévu à l'occasion des droits de mutation.

L'article 13 accorde, en effet, à l'héritier ayant plus de trois enfants vivants au moment de l'ouverture de la succession, une réduction de 10 % pour chaque enfant en sus du troisième sur les droits de mutation par décès.

M. Margaine s'inspirant de cette disposition, demandait de dispenser les héritiers ayant plus de trois enfants vivants du paiement de la Taxe Successorale.

Cet amendement fut repoussé par les Commissions de législation fiscale et du budget, par le Gouvernement et par l'Administration de l'Enregistrement.

M. Maurice Deligne, directeur de l'Enregistrement, fit aussitôt valoir que la mesure proposée entraînerait un déficit de 45 millions 500.000 francs.

L'amendement mis aux voix ne fut pas adopté.

(J. off. Chambre 1917, Débats, p. 3.423).

Le rejet de cet amendement démontre encore le caractère uniquement fiscal de la Taxe Successorale. Il faut, en effet, souligner que l'amendement Margaine procédait d'une grande logique. La Taxe Successorale en pénalisant la succession du défunt ne frappe pas le de cujus, puisqu'il n'est plus, alors, qu'en réalité, il est le véritable auteur d'une situation que cherche à combattre le législateur. Elle atteint les héritiers, qui, pourtant, ne sont pour rien dans la condamnation qu'on leur impose ; l'amendement Margaine leur permettait de réparer la faute de leur auteur et l'héritier bon père de famille pouvait éviter la taxe. Le relèvement de la natalité y gagnait, mais le législateur s'y opposa par crainte d'un déficit budgétaire.

---

## Section III

### Fondement des avantages accordés aux Familles nombreuses

Cependant, que faut-il penser des avantages accordés aux fa-

milles nombreuses par les lois du 31 décembre 1917 et du 25 juin 1920.

Nous avons déjà vu que les différents motifs habilement présentés par le législateur ne sont que des prétextes. Au cours des débats parlementaires, le caractère purement fiscal de la Taxe Successorale s'est révélé de l'aveu même des auteurs du projet de loi.

Il convient, cependant, de fixer la portée exacte et de préciser le caractère des avantages accordés par le législateur aux familles nombreuses.

A ce sujet, on peut établir un rapprochement entre la Taxe Successorale et les autres lois fiscales qui renferment également des avantages au profit des familles nombreuses, c'est-à-dire des lois qui régissent notre régime des impôts directs.

Nous allons constater que tous ces avantages sont de la même nature.

Notre système d'impôts directs a été modifié depuis peu, il se compose actuellement :

1°. — De l'impôt cédulaire sur les revenus, voté en deux fois, par les lois du 29 mars 1914 et du 31 juillet 1917;

Cet impôt cédulaire groupe tous les revenus imposables en huit cédules ou catégories.

2°. — Et de l'impôt complémentaire sur le revenu global établi par la loi du 15 juillet 1914, modifiée par la loi du 30 décembre 1916.

Nous savons également qu'il n'est publié actuellement qu'un seul rôle pour tous les impôts directs. Ce rôle est la copie de la matrice qui comprend : les revenus fonciers (1re et 2e cédules); les bénéfices industriels et commerciaux (5e cédule); les bénéfices d'exploitation agricole (6e cédule); les traitements publics et privés, indemnités et émoluments, salaires, rentes et pensions viagères (7e cédule); les bénéfices des professions non commerciales (8e cédule) et enfin l'impôt général sur le revenu. Ne sont pas portés sur la matrice : les revenus des valeurs et capitaux mobiliers (3e cédule) et les revenus des créances, dépôts et cautionnements (4e cédule).

### 1° *Impôts cédulaires*

La loi du 31 juillet 1917 (art. 52) modifiée par celle du 25 juin 1920 (art. 5) a édicté pour tous les impôts cédulaires perçus par *voie de rôle*, une disposition commune relative aux réductions pour charges de famille.

Tout contribuable dont le revenu n'excède pas 10.000 francs a droit, pour chacun de ces impôts sur la part de l'Etat, à une réduction par personne à sa charge de 7,50 % pour chacune des deux premières et de 15 % pour chacune des suivantes.

Si le contribuable a plus de 10.000 francs de revenu, la réduction est de 5 % pour chacune des trois premières et de 10 % pour chacune des suivantes, sans pouvoir dépasser 300 francs par personne.

Ainsi, un contribuable qui a trois enfants à sa charge a droit à 30 % de réduction sur tous les impôts cédulaires perçus par voie de rôle, s'il a moins de 10.000 francs de revenus, et de 15 % si son revenu excède cette somme.

Sont considérées comme personnes à la charge du contribuable, à la condition qu'elles n'aient pas de revenus distincts.

1°. — Les ascendants infirmes ou âgés de plus de 70 ans; et 60 ans pour les veuves vivant avec leurs enfants;

2° Les descendants ou enfants recueillis, infirmes ou âgés de moins de 21 ans.

### 2° *Impôt complémentaire sur le revenu*

Cet impôt synthétique s'ajoute aux impôts analytiques; il est également soumis à des réductions pour charges de famille. Mais, pour l'impôt complémentaire, la prise en considération des charges de famille intervient à deux reprises : une première fois pour établir le montant du revenu global sur lequel sera établi l'impôt et une seconde fois pour réduire le montant de l'impôt perçu sur le revenu :

A. — Lorsqu'on a totalisé les catégories de revenus, il convient d'abord de déduire du total les sommes suivantes :

1° 3.000 francs pour le contribuable marié ou pour le conjoint survivant non remarié ayant des enfants.

2° 2.000 francs par enfant de moins de 21 ans à la charge des parents.

3° 1.500 francs par personne autre que les enfants à la charge du contribuable; mais, lorsque le contribuable a plus de cinq personnes à sa charge, la déduction est portée à 2.000 francs au-delà de la 5e personne.

B. — Cette première opération terminée, il y a lieu de tenir compte des abattements d'autant plus considérables que la tranche taxée occupe un échelon moins élevé; puis, on applique le tarif fixé par l'article 8 de la loi du 25 juin 1920 (50 %).

Mais le chiffre obtenu, représentant le montant de l'impôt perçu, est encore l'objet de certaines corrections. Il sera réduit pour ceux qui ont des charges de famille et majoré pour ceux qui n'en ont pas.

*a*) Si le revenu net du contribuable, défalcation faite des déductions pour charges de famille, est inférieur à 10.000 francs, le montant de l'impôt sera réduit de 7,50 % pour chacune des deux premières personnes et de 15 % pour chacune des autres, à partir de la troisième.

Si le revenu dépasse 10.000 francs, la réduction sera de 5 % pour chacune des trois premières personnes et de 10 % pour chacune des suivantes, sans que cette déduction puisse excéder 2.000 francs par personne à la charge.

*b*) Par contre, le montant de l'impôt sera majoré pour les contribuables qui n'ont pas de charges de famille. Cette majoration compensatrice vise les célibataires et les contribuables sans enfant.

L'impôt des célibataires ou divorcés, âgés de plus de 30 ans et n'ayant aucune personne à leur charge est augmenté de 25 %.

Celui des contribuables, âgés de plus de 30 ans, mariés depuis deux ans et n'ayant ni enfant, ni personne à leur charge est majoré de 10 %.

Quel est donc le caractère de toutes ces réductions? Ont-elles

pour objet le relèvement de la natalité et s'agit-il de pénaliser les familles peu nombreuses?

Nous ne le croyons pas, le législateur n'a certainement pas envisagé un but aussi lointain, il a voulu simplement une répartition plus équitable d'un impôt nécessaire.

Les réductions, dans le calcul des impôts directs, n'ont pas d'autre objet, elles ne sont pas un stimulant énergique pour la fécondité, elles tendent vers un résultat beaucoup plus modeste, elles ne sont qu'une conséquence de l'équité fiscale.

Le législateur en ajoutant, dans la loi, des dispositions en faveur des familles nombreuses ne fait qu'appliquer un des principes élémentaires d'une des règles fondamentales de la législation fiscale. Ces réductions ont pour raison directe la première des quatre règles posées par Adam Smith qui dominent la matière fiscale. « Tout impôt doit être réparti en raison des facultés respectives de chaque citoyen ».

Le législateur n'a rien fait de plus. L'impôt est une nécessité, mais il convient de le faire supporter par chacun avec équité.

De même, il n'y a pas autre chose, en réalité, dans le système fiscal de la Taxe Successorale. Le législateur a créé un nouvel impôt, il a cherché à le répartir, selon les facultés de chacun.

Mais, comme il convenait de faire adopter un nouvel impôt sur une matière déjà surimposée; comme il était à craindre que le Parlement put s'émouvoir de la part trop grande prise par l'Etat dans les successions, de cet acheminement rapide vers l'attribution d'une part d'enfant légitime, le législateur a cherché, à déguiser habilement sous un motif d'intérêt national, sous un prétexte du relèvement de la natalité, ce qui, pour lui n'était qu'un nouveau prélèvement.

Ainsi donc, d'une part, les débats parlementaires nous ont nettement révélé l'intention du législateur, la Taxe Successorale est une mesure purement fiscale, c'est un nouvel impôt sur le capital; d'autre part, en introduisant dans la loi, des avantages pour les familles nombreuses, le législateur s'est simplement conformé au principe fondamental d'une règle fiscale.

Le relèvement de la natalité ne se trouve donc pas, au premier plan et à la base de la Taxe Successorale.

## Section IV

### Conséquences de la Taxe Successorale au point de vue du Relèvement de la Natalité

Il nous reste à examiner si, même accessoirement, la Taxe Sucessorale peut avoir une portée utile pour le relèvement de la natalité. Nous ne le croyons pas.

1° D'abord, la Taxe Successorale porte en elle-même un vice essentiel qui détruit toute l'efficacité du système.

L'impôt frappe non pas l'auteur responsable de la faute, mais ses héritiers, qui, en réalité, ne sont pour rien dans une situation qui les condamne.

En réalité, cet impôt arrive trop tard, il s'attaque à des héritiers qui ne sont pas responsables, il est perçu sur des biens qui n'appartiennent plus à l'auteur de la faute.

2° D'autre part, il n'y a pas égalité de sacrifice entre l'imposition de la Taxe Successorale et les frais d'entretien et d'éducation de l'enfant.

La Taxe Successorale ne pourrait avoir d'efficacité que si le bénéfice alloué atteignait une importance réelle. Ce n'est pas la perspective du paiement d'un impôt mis à la charge des héritiers d'un père de famille qui peut avoir quelque poids sur sa conduite dans l'accroissement de sa descendance. Seule, l'espérance d'un gain pourrait produire quelque effet, mais ce n'est pas le cas de la Taxe Successorale, puisque le défunt n'en est pas le bénéficiaire.

En réalité, la Taxe Successorale doit avoir une portée encore moindre sur le relèvement de la natalité que l'impôt sur les célibataires qui est un impôt annuel ; puisque la Taxe n'est même pas perçue du vivant du contribuable.

Nous ajouterons qu'il ne faut pas croire qu'en frappant d'un impôt les célibataires, il y aura un enfant de plus sur le territoire. Cet impôt est une simple mesure d'équité fiscale.

On ne peut établir une balance entre le paiement au fisc d'une somme relativement peu élevée et le paiement des frais de toutes

sortes nécessaires pour élever un enfant depuis le berceau jusqu'à sa situation. L'impôt, pour être efficace, devrait être une véritable confiscation ; mais ce serait alors détourner l'impôt de son but normal qui consiste à subvenir aux besoins de l'Etat, ce serait le constituer en répartiteur des richesses, ce serait ouvrir la voie au communisme.

Nous ajouterons que, lors du vote de l'art. 29 de la loi du 25 juin 1920, la Chambre des Députés discutant un amendement déposé par M. Tixier avait ajouté deux alinéas en vue de frapper de surtaxes les successions recueillies :

1° Par des héritiers célibataires ou divorcés, âgés de plus de 30 ans et n'ayant aucune personne à leur charge ;

2° Par les héritiers mariés depuis deux ans et n'ayant pas encore d'enfants.

La Chambre s'était inspirée des dispositions contenues dans la loi relative à l'impôt complémentaire sur le revenu.

Mais le Sénat rejeta ces deux alinéas sur la proposition de sa commission des finances (rapport de M. Doumer, sénateur, J. off. Sénat 1920, doc. parl. annexe 201, p. 65).

Il ne semblait pas à la Haute Assemblée que ces dispositions puissent être d'un effet appréciable au point de vue du relèvement de la natalité.

Au contraire, elles constituaient une charge nouvelle pour les familles nombreuses. La fréquence des décès n'existe que dans ces familles, tandis qu'elle est, en réalité, l'exception pour les autres ; et ce sont les familles nombreuses qui comprennent le plus de célibataires, en raison des difficultés rencontrées par chacun des enfants pour se créer une situation et se fonder un foyer.

3° De plus, il est à remarquer que l'institution de la Taxe Successorale et son mécanisme sont à peu près ignorés des contribuables. Bien peu de gens sont capables de calculer les droits qui seront dûs par leurs héritiers à leur décès et les avantages accordés par notre nouveau régime fiscal ne sont connus de la majorité des héritiers que par les explications qui leur sont données le jour où ils paient des droits de succession.

4° Enfin, il y aurait peut-être à craindre de la Taxe Successorale un effet contraire au but qu'elle se propose.

Si le contribuable est un homme prudent et prévoyant comme semble le croire le législateur, il ne raisonnera pas comme lui. Sa succession étant d'office assujettie à la Taxe, et désirant en faire bénéficier son conjoint, il hésitera à se fier au hasard et à grever encore son patrimoine de la charge d'un enfant. Si cet héritier décédait avant 16 ans, comme la loi ne tient compte que des enfants décédés après 16 ans révolus, sa succession serait de nouveau soumise à la Taxe et se trouverait diminuée par les charges d'entretien et d'éducation de l'enfant.

Ces objections semblent confirmées par les faits.

La Taxe Successorale a été instituée par la loi du 31 décembre 1917 et le tarif est devenu applicable au début de juillet 1918.

Si nous nous reportons aux dernières statistiques (mars 1922), les résultats ne sont pas encourageants.

A la Chambre, M. Isaac, ancien ministre du Commerce, lors de la discussion du projet de loi sur le recrutement de l'armée, a fait les déclarations suivantes :

« La France compte, à l'heure actuelle, un total de 11.696.000 ménages.

1.830.000 n'ont pas d'enfant ;

3.268.000 en ont un ;

2.776.000 en ont deux ;

1.646.000 en ont trois ;

2.176.000 seulement en comptent plus de trois. »

(Séance du 17 mars 1922, J. off. Ch. 1922).

De même, la statistique du mouvement de la population dans les principales villes de France, durant le 2e semestre 1921, montre que la natalité de ce 2e semestre est sensiblement inférieure à celle du 1er semestre 1921 et qu'elle est très inférieure à celle de 1920.

Cette chute est rapide.

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| Paris ..... | 1er Semestre 1921 : | 27.489 naissances. | 2e Semestre 1921 : | 24.522 naiss. |
| Nantes..... | — | 1.967 — | — | 1.767 — |
| Strasbourg. | — | 2.221 — | — | 2.083 — |
| Toulouse .. | — | 1,642 — | — | 1.453 — |

De même, les statistiques pour les trois premiers mois de l'année 1922 sont véritablement navrantes.

Seuls trois départements accusent un excédent de naissances sur les décès : les Ardennes, l'Aveyron et le Finistère. Pour les autres départements les décès l'emportent sur les naissances. Voici quelques chiffres :

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| Ille-et-Vilaine ..... | Décès | 3.712 | Naissances | 3.341 |
| Loire-Inférieure ..... | — | 4.162 | — | 3.382 |
| Maine-et-Loire ..... | — | 3.073 | — | 2.408 |

etc. (*Bulletin de l'Alliance Nationale pour l'accroissement de la population française*, juin 1922).

Si l'on considère, déclarent les rédacteurs de ce bulletin, que notre natalité se trouve momentanément très favorisée par le nombre exceptionnel des mariages célébrés en 1919 et 1920, il est facile de prévoir que le nombre des décès ne tardera pas être supérieur chaque année de 200.000 au moins à celui des naissances.

Il ne semble donc pas que les nouveau régime fiscal successoral ait une influence bien efficace dans le relèvement de la natalité.

Il serait temps que le Parlement se décidât à lutter d'une façon sérieuse contre la dépopulation ; mais, à notre avis, le problème du relèvement de la natalité n'est pas une question fiscale, c'est surtout une question économique.

## Section V

### Problème Economique de la Dépopulation

Le problème de la dépopulation et du relèvement de la natalité est, en effet, beaucoup plus compliqué. Une loi fiscale, en cette matière, est un remède bien illusoire. Il ne faudrait pas croire à l'efficacité d'un tel moyen empirique. La menace d'une pénalité ou l'espérance d'un avantage ne peut avoir, à ce sujet, une action déterminante sur la volonté de l'individu. Il faudrait que les parents, avant de donner la vie à un enfant, fassent entrer en ligne de compte le calcul des droits qui seraient dûs au fisc à l'occasion de leur décès ; évidemment, ils n'y songent pas, d'autres soucis plus sérieux les préoccupent.

Certes, nous ne voulons pas aborder ici, tout le problème économique de la dépopulation, mais nous énoncerons rapidement quelques-unes des principales causes de ce fléau et, en même temps, nous indiquerons le champ d'action où devrait intervenir le législateur.

1. — Tout d'abord, nous nous trouvons en présence d'une élévation extraordinaire du coût de la vie. La Vie Chère, voilà, en réalité, un des points délicats du problème. Malheureusement, le législateur se soucie fort peu de réagir contre le coût de la vie, il n'a jamais abordé sérieusement la question et les solutions proposées jusqu'à présent sont peu satisfaisantes.

C'est pourtant le gouvernement aidé de nos parlementaires qui a occasionné cette vie chère pendant la guerre.

On se trouvait, alors, en présence de cette situation des plus étranges. Au front, les hommes se faisaient tuer pour un sou par jour ; à l'intérieur, les ouvriers ne voulaient travailler que pour des salaires élevés. Pourquoi ?

C'est qu'au front les hommes étaient encadrés. A l'arrière, le Gouvernement crut devoir flatter l'ouvrier et l'intéresser par un travail bien payé. Conception plutôt bizarre de l'égalité républicaine. Il aurait fallu, au contraire, mobiliser les ouvriers comme les camarades du front. Celui qui se révolte lorsque la

Patrie est en danger et lorsque l'ennemi a envahi le territoire est un grand coupable et mérite le châtiment extrême.

Maintenant, que faire? La situation est, en effet, très embarrassante. Une solution semble, cependant, possible malgré les inconvénients qu'elle peut présenter. C'est d'essayer, notamment par une surproduction constante de combattre la valeur. Lorsque le marché sera inondé, regorgera de marchandises de toutes sortes et notamment d'objets de première nécessité, certes, il y aura des cataclysmes financiers, industriels, commerciaux, mais la spéculation, le mercantilisme disparaîtront peu à peu et la France pourra avoir des enfants.

2°. — D'autre part, la concentration urbaine réduit la natalité. Les centres manufacturiers drainent les populations rurales. Ici se pose la grave question des loyers. Depuis la guerre, on ne construit plus, la main-d'œuvre est trop coûteuse et les propriétaires grevés d'impôts, lésés par les lois spoliatrices sur les loyers ne s'intéressent plus aux immeubles.

A notre avis, les lois sur les loyers ont une portée trop générale, elles n'auraient dû s'appliquer seulement aux mobilisés combattants et aux sinistrés de la guerre.

3°. — De plus, le fonctionnarisme contribue à la dépopulation. Un très grand nombre de fonctionnaires ne gagne pas un traitement suffisant pour subvenir aux charges d'une famille de quatre enfants. M. Adrien Dariac, député de l'Orne, établit comme suit le nombre des fonctionnaires de l'Etat, non compris les fonctionnaires rétribués par les départements, les communes et les colonies.

En 1913 : { 498.284 titulaires / 34.261 auxiliaires } 532.545 agents.

En 1921 : { 787.102 titulaires / 129.518 auxiliaires } 916.620 agents.

Traitements :

1913 : 1.191.985.507 francs.
1921 : 5.514.871.539 francs.

L'écho de l'Enregistrement du 10 février 1922, dans un article documenté, démontre que le personnel improductif abonde dans la plupart des services, qu'il convient d'établir une distinction entre les fonctionnaires sérieux et les fonctionnaires inutiles et que le Parlement a pris une mesure salutaire en décidant pour 1922 la suppression de 50.000 fonctionnaires.

Il est exact que la France n'est pas assez riche pour payer largement des fonctionnaires inutiles, il convient, au contraire, de les rendre à la nation pour qu'ils puissent collaborer au relèvement du pays et se faire une situation plus intéressante.

La France a besoin de producteurs et non de budgétivores.

4°. — Enfin, nous signalerons les tendances démocratiques. Autrefois, l'enfant travaillait avec son père, il lui fournissait une main-d'œuvre gratuite, maintenant il ne rapporte plus, il coûte, il est devenu une charge.

Il est à remarquer que cette situation n'existe pas dans les campagnes, mais elle existe dans les villes. Il convient, à cet effet, de faciliter les débouchés dans l'industrie, dans le commerce, dansles colonies, de façon que l'enfant puisse rapidement produire et s'assurer très vite une situation.

Le problème de la dépopulation et du relèvement de la natalité est donc surtout une question économique. Il y a actuellement une disproportion entre les besoins et les ressources nécessaires et c'est cet équilibre qu'il faut rétablir.

Le relèvement de la natalité est intimement lié à notre développement économique et il ne s'agit pas en l'espèce d'une question d'impôt sur les successions.

Les lois ne donnent pas d'enfants, soit qu'elles menacent, soit qu'elles promettent, soit même qu'elles modifient le régime fiscal des successions.

La France aura plus d'enfants le jour où elle pourra en nourrir davantage.

## CHAPITRE III

## La Taxe Successorale et l'Etat héritier

Nous avons vu, dans le chapitre précédent, que le relèvement de la natalité n'a servi, en réalité, que de prétexte à l'institution de la Taxe Successorale.

Nous dirons, en outre, que ce nouvel impôt, favorise singulièrement les revendications des Socialistes, qui s'efforcent d'obtenir du législateur l'attribution, au profit de l'Etat, d'une part d'héritier légitime dans toutes les successions.

Ce programme compte au Parlement de nombreux partisans et se poursuit avec une ténacité alarmante.

Nous rappellerons, entre autres, la proposition de loi, déposée le 26 juin 1915, sur les bureaux de la Chambre, par M. Bokanowski, député, ainsi que l'amendement au projet de la loi du 31 décembre 1917 de ce même député, tendant à faire adopter par le Parlement que « dans toutes les successions qui ne seraient pas déférées à quatre enfants au moins, l'Etat aurait droit, en qualité d'héritier, à la portion réservataire d'un enfant légitime ».

Après avoir obtenu l'impôt progressif sur les successions, les socialistes demandent aujourd'hui, à la fois, la limitation de la dévolution collatérale et une part d'enfant légitime pour l'Etat.

La loi du 31 décembre 1917 leur a donné satisfaction sur le premier point, l'article 17 de cette loi, limite la vocation héréditaire des collatéraux au 6e degré.

La Taxe Successorale n'est qu'un succès partiel des aspirations socialistes ; mais il convient de remarquer que la Taxe se

calcule sur toute la succession, qu'elle peut atteindre 38 % et qu'en se cumulant avec les droits de succession, l'Etat peut prélever 80 % de l'actif de la succession.

Actuellement, elle ne se perçoit que dans les familles peu nombreuses, c'est-à-dire la majorité des familles en France, demain, elle sera établie dans toutes les successions, et, ainsi, le Parlement, peu à peu, sous la poussée des événements et des exigences socialistes, sera amené à considérer l'Etat comme un héritier légitime.

Dans la séance du 22 novembre 1895 (*J. off.* Chambre 1895, débats, p. 2.469, col. 1), M. Paul Deschanel, lors de la discussion de l'impôt progressif sur les successions, fit au Parlement cette éloquente déclaration :

« On nous dit : vous allez ouvrir la porte au socialisme. Je ne pense pas que MM. Poincaré, Dupuy et Ribot, qui ont introduit le principe de l'impôt progressif devant la Chambre, soient hommes à ouvrir la porte au collectivisme ; nous nous trouvons là en assez bonne compagnie ! On nous dit encore : « Une fois « le principe admis, vous serez entraînés, vous ne pourrez plus « vous arrêter ». Je voterai la loi et je suis convaincu que le pays nous saura gré de contribuer à faire aboutir des réformes utiles, impatiemment attendues par tout le monde depuis près d'un siècle. »

Nous ne partageons pas une telle assurance.

L'impôt progressif a été adopté par la loi du 25 février 1901, et, aujourd'hui, nous sommes à la veille de la confiscation totale du patrimoine familial par l'Etat, c'est-à-dire du triomphe du communisme, dont les Soviets ont implanté le régime en Russie et s'efforcent de le faire reconnaître par les puissances européennes.

Il faut, s'il en est temps encore, élever une barrière à cette évolution menaçante du tarif fiscal des droits successoraux et dévoiler sans crainte le péril habilement camouflé.

Le législateur a déclaré agir dans le but louable du relèvement de la natalité, nous avons démontré que le mobile invoqué n'était qu'un prétexte ; en réalité, la Taxe Successorale s'attaque à la dévolution héréditaire.

Certes, nous sommes prêts à tous les sacrifices pour la Patrie, mais nous voulons des garanties et nous refusons de toute notre énergie, au législateur de profiter d'une nécessité budgétaire pour spolier le patrimoine familial indispensable à la constitution et à la vie de la nation.

Il n'est pas nécessaire, en effet, pour une question purement fiscale, de bouleverser notre Code Civil et nos institutions juridiques.

Des mobiles politiques regrettables se glissent dans notre droit fiscal, il convient de les combattre.

C'est ainsi que le législateur a été amené à accepter et à ratifier des solutions discutables et dont les conséquences sont fâcheuses.

Il se plaint que les familles françaises répugnent à avoir trop d'enfants pour laisser à chacun une part d'héritage plus grande, mais le procédé qui consiste à les encourager à en augmenter le nombre, en les gratifiant d'un enfant fictif qui est l'Etat, nous paraît d'une logique saugrenue.

De plus, jamais le droit civil, ni le droit fiscal n'ont reconnu, à l'Etat dans aucun cas, la qualité d'un héritier ou même d'un successeur irrégulier. Qu'il s'agisse d'une succession en déshérence ou de l'impôt successoral, jamais l'Etat n'a été appelé en raison d'une dévolution héréditaire.

De nombreux parlementaires se sont émus de ces innovations dangereuses, nous citerons notamment la protestation de M. Louis Martin, député, lors du vote de la loi du 31 décembre 1917.

M. Louis Martin. — « Je ne peux m'empêcher de trouver étrange, pour employer l'expression la plus douce que je puisse rencontrer, le procédé qui consiste, à propos de lois de finances, à bouleverser de fond en comble tout le Code Civil.

« Je ne suis pas animé d'un respect fétichiste pour le Code Civil ; cependant, tant que le Code existe, il s'impose à tous... »

En effet, le droit fiscal, loin de se conformer aux dispositions de notre Code Civil, cherche, au contraire, à le tailler en brèches et à s'y substituer ; ainsi, pour procurer des ressources à l'Etat, on décide d'en faire un héritier.

Nous allons montrer que cette conception est contraire à tous nos principes juridiques.

En droit civil, l'Etat acquiert une succession en raison de son droit de souveraineté, de son droit de police sur les biens vacants et sans maître.

En droit fiscal, l'Etat se comporte, comme un simple créancier d'un impôt nécessaire, il ne profite que d'un privilège reposant simplement sur les revenus des biens de la succession et dont le rang n'a même pas été précisé par la loi.

Il n'y a donc pas de dévolution héréditaire, ni dans un cas, ni dans l'autre.

L'Etat, en effet, peut intervenir, dans une succession de deux façons différentes :

1° Lorsqu'il n'existe aucun héritier pour recueillir le patrimoine du *de cujus*, la succession revient alors à l'Etat, et le titre, en vertu duquel l'Etat acquiert la succession est appelé : droit de déshérence (art. 768 C. C.).

2° On bien, au contraire, la succession est normalement dévolue, soit à des héritiers, soit des légataires ou donataires, et l'Etat prélève, à l'occasion de la mutation, un impôt actuellement très élevé (Taxe Successorale et droits de mutation par décès).

Nous allons rechercher dans ces deux hypothèses, quel est le fondement du droit de l'Etat ?

Evidemment, nous ne pouvons entrer dans tous les détails de cette question qui mériterait d'être l'objet d'une étude spéciale ; mais nous insisterons sur tous les points intéressant notre sujet.

---

## Section I

## Le Droit Civil et l'Etat héritier

### § Ier

### Les successions en déshérence et les successions vacantes

Il convient d'abord, d'éviter toute confusion entre une succes-

sion en déshérence et une succession vacante. Le rôle de l'Etat diffère complètement dans l'un et l'autre cas.

Une succession est en déshérence (deest heres : l'héritier manque) lorsqu'il est constaté qu'il n'existe ni parent au degré successible, ni conjoint survivant, c'est-à-dire aucun héritier ou successeur irrégulier (art. 768, C. C.).

Une succession est vacante lorsqu'après les trois mois et quarante jours accordés pour faire inventaire et délibérer (art. 795, C. C.), il ne se présente personne pour la réclamer, qu'il n'y a pas d'héritiers connus ou que les héritiers connus ont renoncé (art. 811, C. C.).

Marcadé (Explication du Code civil, t. III, p. 139) s'exprime de la façon suivante :

« Une succession est en déshérence quand il est constant que le défunt ne laisse pas d'héritiers parfaits ou imparfaits, c'est-à-dire, quand il n'a ni parents successibles, ni conjoints ; elle est vacante, quand elle n'est réclamée par personne, quoi qu'il existe peut-être, ou même probablement, des héritiers réguliers ou irréguliers qui ne la demandent pas.

« De sorte qu'en présence de parents naturels ou d'un conjoint, il n'y a pas ni vacance ni déshérence possible ; c'est seulement vis-à-vis de l'Etat qu'il peut avoir lieu, tantôt à l'une, tantôt à l'autre ; il y a déshérence quand l'Etat constate que le défunt ne laisse aucun successeur ; il y a vacance, quand l'Etat reconnaît que probablement il existe, ou du moins il peut exister des successeurs, mais que ces successeurs ne réclament pas. »

Planiol (Manuel de Droit civ. t. III, p. 431) déclare également :

« La vacance ne doit pas être confondue avec la déshérence, une succession est en déshérence quand elle est attribuée à l'Etat à défaut d'héritiers. C'est un état de droit. La vacance est un état de fait, qui résulte de ce qu'une succession se trouve abandonnée, personne ne la réclame, personne ne l'administre ».

L'Administration des Domaines, dans son instruction du 5 mars 1806, n° 300, observe cette distinction :

« Il est clair, porte cette instruction, que l'absence d'héritiers n'autorise pas les préposés à se présenter au nom de l'Etat pour

recueillir une succession, puique dans ce cas elle est vacante et non pas en déshérence ; pour agir régulièrement il faut qu'il soit constaté qu'il n'y a ni héritiers successibles ni enfants naturels, ni époux survivant non divorcé, comme le Code le porte ».

En effet, la liquidation d'une succession vacante et celle d'une succession en déshérence sont soumises à des formalités différentes.

La succession vacante est administrée par un curateur (art. 812, C. C.) qui dresse un inventaire et procède ensuite, à la liquidation de la succession. Ce curateur est nommé par le tribunal du lieu de l'ouverture de la succession, sur la demande des personnes intéressées, qui ont des droits à faire valoir contre la succession, ou, à défaut, par le ministère public.

Le curateur, sa mission terminée, dépose le reliquat de l'actif de la succession à la Caisse des Dépôts et Consignations pour la conservation des droits des héritiers qui peuvent se présenter dans la suite.

Au contraire, s'il est constaté qu'il n'y a aucun héritier du défunt, ni conjoint survivant, la succession en déshérence est acquise à l'Etat (art. 768, C. C.) et l'Administration des Domaines demande l'envoi en possession et remplit les mêmes formalités qui sont exigées pour les successeurs irréguliers.

## § II

## L'Etat n'est pas un héritier

Lorsque l'Etat recueille une succession par droit de déshérence, il n'a pas le titre d'héritier, il doit demander au Tribunal du lieu de l'ouverture de la succession l'envoi en possession, il ne succède pas à la personne du défunt, il n'a pas la saisine ; il n'est pas, comme l'héritier du sang, saisi de plein droit de la succession ; il recueille seulement les biens, et pour en être saisi, il doit se faire envoyer en possession.

Malgré cela, l'Etat ressemble en plusieurs points à un héritier, d'abord il recueille l'actif de la succession, les biens et droits de toute nature qui la composent sauf quelques excep-

tions : les droits d'auteur qui s'éteignent faute d'héritiers (loi du 14 juillet 1866) ,de même dans certains cas particuliers, les biens en déshérence au lieu d'être attribués à l'Etat sont recueillis par d'autres administrations.

Il en est ainsi : 1° Pour les effets apportés dans les hôpitaux par les malades, soignés gratuitement, qui sont acquis aux hospices (Avis du Conseil d'Etat du 14 octobre 1809, approuvé le 3 novembre) ; 2° Pour les capitaux réservés et les arrérages de rente viagère échus, mais non encaissés, qui reviennent à la Caisse des retraites pour la vieillesse (Loi du 20 juillet 1886, art. 18) ; 3° Pour les effets et deniers des marins et autres personnes mortes en mer qui appartiennent à la Caisse des Invalides de la Marine (art. 4, n° 8, loi du 30 avril 1791) ; 4° Pour les biens dépendant de la succession d'un enfant assisté qui sont attribués au département (art. 41, loi du 27 juin 1904).

Mais les différences sont nombreuses :

D'abord, la propriété de l'Etat n'est que précaire ; elle est soumise à la condition que des héritiers ne se présenteront pas pendant 30 ans. Cette condition est résolutoire. Elle n'empêche pas l'Etat de se considérer comme réellement propriétaire, la condition résolutoire n'est pas un obstacle à un droit de propriété, mais la condition arrivant, ce droit est susceptible de se résoudre (art. 951, 141, 1183, C. C.).

En outre, l'Etat n'étant pas héritier, n'est pas tenu des dettes, indéfiniment, mais seulement jusqu'à épuisement de l'actif de la succession *intra vires successionis.*

De plus, l'Etat n'a pas besoin, comme l'héritier bénéficiaire, de déclarer qu'il a accepté ; quand l'Etat est appelé à une succession par droit de déshérence, ses préposés ne peuvent y renoncer, ni s'abstenir de la recueillir, mais il doit être fait un inventaire régulier dans les formes prévues pour les héritiers bénéficiaires.

Ainsi l'Etat n'est donc pas un héritier régulier, il ne succède pas à la personne du défunt, en vertu d'une vocation héréditaire, il n'a pas la saisine, il acquiert les biens *loco heredis,* et, pour en être saisi, il est obligé de demander l'envoi en possession,

qui est le seul procédé, opposable aux tiers, en matière de succession.

Serait-il un successeur irrégulier?

## § III

## L'Etat n'est pas un successeur irrégulier

Nous rappelons brièvement que les successeurs irréguliers n'ont pas la saisine. Autrefois, les successeurs irréguliers étaient nombreux et comprenaient notamment tous les parents naturels. Depuis la loi du 25 mars 1896, le bénéfice de la saisine a été étendu aux enfants naturels et à leur père et mère, et actuellement il n'y a plus que le conjoint survivant et les frères et sœurs de l'enfant naturel, tant légitimes que naturels qui soient considérés comme successeurs irréguliers. Cependant, il y a controverse, au sujet des frères et sœurs naturels ou légitimes de l'enfant naturel ; on peut, en effet, soutenir que l'article 724 nouveau, en donnant la saisine aux héritiers naturels comprend sous ce nom, même les successibles de l'article 766. En ce sens, on trouve un jugement du tribunal de Versailles 25 novembre 1897 (D. 98, 2, 417), mais certains auteurs, et notamment Planiol, se déclarent d'un avis contraire (Planiol, Traité élémentaire de Droit Civil, t. III, p. 403).

Nous savons qu'aux termes de l'article 768, C. C. « A défaut de conjoint survivant, la succession est acquise à l'Etat ». Faut-il, à cet effet, considérer l'Etat comme un successeur irrégulier ?

Pendant longtemps, la jurisprudence avait admis que l'Etat n'était pas un sucesseur irrégulier (Conseil d'Etat, 12 avril 1843, S. 43, 2, 360) et qu'il recueillait les biens en déshérence comme biens vacants et sans maître, en vertu de son droit de souveraineté (art. 713, C. C.), c'est à cette solution que nous nous rallions.

Cependant, un arrêt de la Cour d'Appel de Paris, rendu le 13 décembre 1901 (D. 1902, 2, 177 ; S. 1902, 2, 38), pour la première fois, s'est déclaré en faveur de la théorie de l'Etat successeur irrégulier.

En réalité, la Cour de Paris avait à se prononcer sur la validité de la clause d'exhérédation totale ; il ne lui était nullement nécessaire de trancher, à cette occasion, une difficulté qui ne se posait pas en l'espèce.

Jusqu'alors la question de savoir qu'elle était, en droit, la validité d'une exhérédation générale prononcée par le testateur n'avait pas encore été nettement résolue.

La validité avait été admise par le Tribunal de Nantes le 13 décembre 1858 (D., 63, 1, 441), mais le jugement avait été annulé par la Cour de Rennes, le 27 février 1860 (D., 60, 2, 160), puis le pourvoi avait été rejeté par la Cour Suprême (Cass., 17 nov. 1863, D. 63, 1, 441 ; S. 64, 1, 5).

Il est vrai qu'en l'espèce, le testateur avait voulu exclure l'Etat lui-même et faire de sa succession une sorte de fondation permanente, profitant à divers établissements charitables et gérée à perpétuité par un notaire de son choix et par ses successeurs, qui n'auraient jamais eu le pouvoir d'aliéner. C'est cette mise hors du commerce des biens dont personne ne devait avoir la propriété qui avait paru contraire à l'ordre public et qui avait fait annuler le testament (Dalloz, Supp., t. V, V° Dispositions entre vifs, n° 825, p. 216).

L'arrêt de la Cour de Paris du 13 novembre 1901 reconnaît la validité de la clause d'exhérédation de tous les héritiers du sang. Ainsi le testateur a la liberté absolue de disposer de ses biens, et l'Etat doit, le cas échéant, à défaut de conjoint survivant, bénéficier d'une institution implicite par voie d'exhérédation de tous les héritiers du sang.

Toutefois, la Cour motive sa décision de la façon suivante, elle déclare « que ce n'est pas par droit de souveraineté sur les biens vacants et sans maître que l'Etat est appelé à une succession, mais réellement, *jure hereditario,* au même titre que les autres successeurs irréguliers ».

La Cour appuie sa décision uniquement sur cette observation que le Code ne fait pas de différence entre l'Etat et les successeurs irréguliers et que l'Etat est assimilié aux héritiers dans les différents textes qui visent le droit de déshérence.

« Attendu que, loin de distinguer entre les divers successeurs irréguliers, le législateur les a partout assimilés et les a traités les uns et les autres comme des héritiers, qu'il inscrit leur droit dans le Code civil, au titre des Successions, sous le chapitre intitulé « des successions irrégulières » et à la section deuxième sous la rubrique « des droits du conjoint survivant et de l'Etat », que, spécialement, il a soumis le conjoint survivant et l'Etat aux mêmes obligations et notamment au paiement des dettes, qu'il a subordonné leur envoi en possession à l'accomplissement des mêmes formalités et qu'enfin, dans l'article 773, il les a encore réunis et assimilés ensemble « aux enfants naturels appelés à défaut de parents ».

M. Ambroise Colin, dans une note insérée au Dalloz, approuve d'une manière générale l'arrêt de la Cour de Paris (D., 1902, 2, 177).

L'Etat, dit-il, est parfois primé dans son droit par certains établissements publics : les hospices (arrêt du Conseil d'Etat du 14 octobre 1809, approuvé le 3 novembre ayant force de loi) ; la Caisse des invalides de la Marine (loi du 30 avril 1791, art. 4, n° 8) ; la Caisse des retraites pour la vieillesse (loi du 20 juillet 1886, art. 18). Ces diverses personnes morales, expose M. Ambroise Colin, jouissent d'un droit de succession, pourquoi attribuer un caractère différent à la dévolution des biens en déshérence suivant qu'ils tombent dans le budget général de l'Etat ou dans le budget spécial des établissements publics dépendant de l'Etat.

Nous ferons remarquer que le droit de ces personnes morales est absolument de la même nature que celui de l'Etat, mais qu'il faudrait, d'abord, démontrer que le droit de l'Etat est un droit de succession. On ne peut, donc, pas s'appuyer sur un tel raisonnement et c'est seulement lorsqu'on aura montré que le droit de l'Etat est un droit de succession qu'on pourra conclure au droit de succession de ces établissements.

M. Ambroise Colin présente un autre argument, qui, précisément, est de toute actualité. On ne peut, dit-il, refuser à l'Etat la qualité d'héritier dans une législation qui restreint au dou-

zième et bientôt au sixième ou au quatrième degré la dévolution des héritiers *ab intestat*. Tant qu'il existe un membre de la famille, si éloigné soit-il, peut-on dire qu'on se trouve en présence de biens vacants et sans maître.

Cet argument ne nous paraît pas irréfutable. Un parent qui n'est pas au degré successible est un parent qui n'existe pas.

Il n'y a pas de parenté naturelle, il n'y a qu'une parenté légale. A défaut de parents légaux, la succession se trouve sans bénéficiaire, c'est à l'Etat de la recueillir parce qu'on ne connaît personne qui puisse la réclamer.

M. Ambroise Colin envisage, en outre, le cas d'exhérédation totale non seulement des héritiers, mais également de l'Etat, et pense que, dans ce cas, l'exclusion serait nulle pour le tout comme aboutissant à un résultat impossible à atteindre. Nous ne sommes pas de cet avis, la solution proposée par M. Colin est exacte si le droit successoral est reconnu à l'Etat, mais nous objecterons que la vocation de l'Etat repose sur la nécessité d'attribuer à quelqu'un les successions vacantes et sur un droit de souveraineté, de sorte que l'exhérédation sera valable à l'égard de tous les héritiers du sang et inopérante à l'égard de l'Etat.

En réalité, dans l'espèce soumise à la Cour de Paris, la question ne se posait pas de savoir si l'Etat recueille ou non à titre d'héritier, mais de savoir si la clause par laquelle un testateur exclut tous ses héritiers du sang est valable ou non et si la succession se trouve en deshérence.

Le testateur devait savoir qu'en excluant tous ses parents, il donnait naissance au droit de l'Etat; mais il n'était pas nécessaire de se prononcer sur le fondement de la vocation légale qui appelle l'Etat à recueillir une succession en l'absence d'héritiers, de légataires ou de conjoint survivant. C'est donc à tort que la Cour de Paris dans un arrêt du 13 décembre 1901 a cru devoir déclarer que l'Etat recueillait à titre de successeur irrégulier. Le droit de l'Etat se trouvait établi par le seul fait que la Cour de Paris admettait : « Qu'exclure c'est disposer ».

## § IV

### Fondement du droit de déshérence

Le droit successoral pour les héritiers est fondé sur la qualité indélébile de la parenté, sur les liens du sang. Les héritiers jouissent d'une situation privilégiée, ils ont la saisine, ils sont pouillés dans la personne du défunt.

Pour le conjoint, successeur irrégulier, la vocation héréditaire est fondée sur la qualité de conjoint du défunt au jour du décès, qui sert de cause au droit héréditaire. Cette qualité peut se perdre lorsque le mariage est dissous au moment du décès (Planiol, op. cit., t. III, p. 376).

L'Etat acquiert un héritage en vertu de son droit de souveraineté, lequel droit lui attribue la propriété des biens vacants et sans maître. Il n'est pas appelé à recueillir une succession à titre héréditaire, mais à titre de deshérence ce qui suppose qu'il n'y a point d'héritier ou de successeur irrégulier.

Cette théorie du droit de souveraineté est adopté par la majorité des auteurs :

Demolombe (Cours de Droit Civil, t. XIV, p. 259).
Colmet de Santerre (Des successions, t. I, art. 768).
Glasson (Eléments du Droit français, t. I, p. 499).
Conflans (Jurisprudence des Successions, p. 2).
Lebret (De la Souveraineté, t. 3, chap. 12).
Baudry-Lacantinerie et Wahl ( Successions, t. I, n° 896).
Planiol (Traité élémentaire de Droit civil, t. 3, n° 1.922).

Les partisans de cette théorie raisonnent de la façon suivante. Les biens qui n'ont pas de maître, aux termes de l'article 713 C. C. appartiennent à l'Etat, et ce droit de propriété sur les biens vacants a pour principe la Souveraineté de l'Etat instituée pour des raisons d'ordre public. L'art. 768 C. C. qui attribue à l'Etat les successions des personnes mortes sans laisser de parents au degré successible n'est que la conséquence de l'art. 713, il a donc également pour base la souveraineté de l'Etat sur toutes les choses mobilières et immobilières situées sur son territoire.

En effet l'Etat est une personne morale distincte des citoyens qui la composent et la souveraineté de l'Etat consiste dans l'affirmation de cette individualité avec tous ses attributs. C'est ainsi que dans l'intérêt général l'Etat commande et contraint à obéir ; c'est dans l'intérêt de l'ordre public que les biens vacants et sans maître lui appartiennent (art. 713 C. C.).

Nous ajouterons que l'art. 539 du C. C. est concluant. Cet article précise d'une façon indiscutable la situation de l'Etat en présence d'une succession sans héritier ou abandonnée.

Cet article est ainsi conçu :

« Tous les biens vacants et sans maître et ceux des personnes qui décèdent sans héritier ou dont les successions sont abandonnées appartiennent au domaine public ».

L'Etat n'est donc pas un successeur, il acquiert en vertu de son droit de souveraineté, pour des raisons d'ordre public. Il n'y a pas de dévolution héréditaire.

Cette théorie se justifie historiquement.

A Rome, le droit de déshérence était considéré comme un attribut de la Souveraineté (Loi Julia Caduria ; Ulpien, 28, § 7 ; Gaius 2 § 150). Il appartint, d'abord au peuple, puis à l'Empereur.

Dans notre Ancien Droit, Bacquet (Traité du droit de deshérence, chap. 3, n° 3) explique : « Le roi et les seigneurs hauts justiciers, lorsqu'ils exercent le droit de deshérence ne sont pas des héritiers ; chacun prend tout ce qui se trouve en son territoire, sans que l'autre y puisse rien prétendre ».

Notre Code Civil s'est inspiré de ces principes. Nous dirons donc que l'Etat n'est pas un héritier, ni un successeur irrégulier, il acquiert les successions en deshérence en raison de son droit de souveraineté.

---

## Section II

### Le Droit Fiscal et l'Etat héritier

En droit fiscal, l'Etat intervient dans les successions à l'occasion de la perception de l'impôt successoral.

Quel est le fondement de cet impôt?

1° Certains auteurs considèrent les droits de mutation par décès, comme le prélèvement par l'Etat d'une part de l'héritage, en raison de son consentement à l'exécution des volontés du défunt, exprimées ou présumées.

Stuart Mill, s'exprime ainsi : « Un mort perd tous ses droits parmi les vivants. Les biens de l'Homme à sa mort deviendraient vacants, si la loi n'y avait pourvu. Puisque la nature n'a donné à l'homme aucun pouvoir sur les biens terrestres, au delà du terme de sa vie, l'Etat est libre d'apporter des conditions et des réserves au droit qu'il crée de toutes pièces en faveur du de cujus. Il est donc fondé à prendre la première part et à laisser le reste aux héritiers. »

Ainsi l'Etat s'empare de la succession et l'impôt est le tribut payé en échange du consentement de l'Etat à la dévolution héréditaire.

2° On a voulu, également, rattacher l'impôt successoral à la théorie du Domaine Eminent qui existait dans notre Ancien Droit, alors que le roi percevait le centième denier et que les Seigneurs prélevaient des droits de relief ou de rachat.

D'après les partisans de cette doctrine, l'Etat était le propriétaire primitif de tous les biens ; et la propriété privée ne serait qu'une concession, subordonnée pour sa transmission au prélèvement d'une fraction de capital, c'est-à-dire à des droits de mutation.

Dans notre droit fiscal moderne, l'Etat remplacerait le roi et les Seigneurs. L'Etat serait suzerain ayant pour vassaux, tous les citoyens.

3° Aujourd'hui, les Socialistes abandonnent la théorie du paiement d'un service rendu et celle d'une nouvelle investiture donnée aux successeurs.

Leur but est de parvenir à la dépossession et à la confiscation des héritages au profit de l'Etat et leurs efforts tendent à faire admettre le principe de l'Etat héritier. Ils déclarent que l'Etat en prélevant les droits de mutation, dans chaque succession, se comporte comme un véritable héritier, et que le droit fiscal en

fixant et en déterminant les règles de la perception de l'impôt affirme et établit la dévolution héréditaire de l'Etat.

Nous dirons que toutes ces théories ne sont pas fondées et nous leur opposerons la décision de la Cour de Cassation qui s'est prononcée sur le fondement de l'impôt successoral au sujet du privilège accordé à l'Etat pour le recouvrement des droits de mutation par décès.

L'Administration de l'Enregistrement voulait faire reconnaître par les Tribunaux, au profit de l'Etat, un droit de propriété ou de co-propriété sur les biens de succession, pour le paiement des droits de mutation par décès, afin de pouvoir opposer le montant de ces droits aux créanciers privilégiés.

Devant la Cour de Paris, l'avocat général Delabaume développa la thèse administrative.

Il exposa que « le droit de mutation par décès, est le prélèvement d'une fraction de capital au profit de l'Etat assurant à chacun le droit, de disposer des biens dont l'Etat a été le propriétaire primitif et de les transmettre dans l'ordre exprès ou présumé de ses affections ou de ses préférences; que cette origine évidente du droit de mutation connue de tous temps sous des dénominations diverses ne permet pas d'admettre que le possesseur puisse par son fait créer des charges qui fassent obstacle au prélèvement du droit qui a été la condition de sa première investiture ».

Ces conclusions furent admises par la Cour de Paris dans deux arrêts, l'un rendu le 13 mars 1855, l'autre le 12 novembre 1855 (S. 55, 2, 161).

Mais la Cour de Cassation se prononça contre l'arrêt de la Cour de Paris et décida que l'impôt successoral est une créance personnelle et non pas un droit réel et que l'Etat n'a aucun privilège sur les capitaux héréditaires.

La Cour Suprême rendit le même jour 23 juin 1857 et dans le même sens quatre arrêts (D. 57, 1, 233. — S. 57, I, 401). Nous relevons les motifs suivants :

« Attendu que l'impôt de mutation par décès n'offre avec les anciennes redevances aucun trait juridique de ressemblance, que

pour lui attribuer les caractères d'un droit réel, devant s'exercer à titre de prélèvement plutôt qu'à titre de créance sur les biens à déclarer, il faudrait à défaut d'une loi, le supposer dérivant d'un droit de propriété ou de co-propriété de l'Etat et le considérer comme la condition d'une concession primitive et le prix d'une investiture nécessaire à chaque mutation ; qu'une semblable thèse, empruntée au régime féodal avec une extension qu'elle ne comportait pas même alors serait non seulement un démenti à la vérité historique, mais aussi une négation de tous les principes de notre droit public et de notre droit civil ; soit sur la nature et les conditions d'existence de l'impôt, soit sur la plénitude et l'indépendance du droit de propriété, tel qu'il est défini avec une énergique précision par les art. 544 et 545 du C. C.

« Attendu que le droit de mutation, comme toute autre contribution publique, procède de l'obligation personnelle de tout citoyen de concourir par le sacrifice d'une portion de ses revenus aux moyens que le vote annuel du Corps législatif met à la disposition de l'Etat pour accomplir envers la liberté et la propriété de chacun, sa mission sociale de protection et de défense qui est un des attributs de la souveraineté...

« Attendu qu'il constitue, donc, par lui-même, non un droit réel sur les biens du redevable, mais une obligation purement personnelle de celui-ci ; attendu que ce caractère est expressément attribué à l'impôt de mutation par la loi du 22 frimaire an VII ».

Ce principe posé, la Cour de Cassation conclut que le Trésor ne peut exercer aucun prélèvement privilégié sur les capitaux héréditaires et qu'il ne possède qu'une action sur les revenus des biens de la succession, conformément aux dispositions de l'art. 32 de la loi du 22 Frimaire an VII.

Ainsi l'impôt successoral n'est pas un droit réel, ce n'est qu'un droit de créance au profit de l'Etat.

A plus forte raison doit-on refuser à l'impôt sur les successions le caractère d'une part d'héritier qui nécessiterait la vocation héréditaire et la saisine.

En droit fiscal comme en droit civil, l'Etat n'est donc pas un héritier et le fondement de l'impôt successoral est une simple obligation personnelle appartenant à l'Etat contre le contribuable.

---

## Section III

### Le Privilège du Trésor en matière de Droit de mutation par Décès et le classement de ce Privilège

Nous allons montrer maintenant, que l'Etat pour la garantie de sa créance ne possède qu'un privilège tout à fait restreint qui ne porte que sur les revenus des biens de la succession.

De plus, le classement de ce privilège est tout à fait délicat, le législateur n'ayant pas déterminé le rang qu'il convenait de lui attribuer.

Nous avons vu que la Cour de Cassation dans les quatre arrêts du 23 juin 1857 avait décidé que les droits de mutation par décès constituaient une obligation personnelle du redevable et que l'Etat ne disposait pour le recouvrement de sa créance que de l'action prévue par l'article 32 de la loi du 22 Frimaire an VII.

Cet article 32 est ainsi conçu : « La Nation aura action sur le revenu des biens à déclarer en quelques mains qu'ils se trouvent, pour le paiement des droits dont il faudrait poursuivre le recouvrement ».

L'interprétation de cet article souleva la difficulté suivante : L'Administration avait une action sur les revenus des biens de la succession, mais rien n'indiquait dans l'art. 32 que cette action fut privilégiée et comme les privilèges sont de droit étroit, il était permis de conclure que l'Etat se trouvait dans la même condition que les autres créanciers chirographaires. La question fut soumise à la Cour de Cassation. Dans un arrêt du 2 décembre 1862 (S. 63, I, 97) la Cour Suprême affirma en ces termes l'existence d'un privilège.

« Attendu que les capitaux mobiliers et immobiliers compo-

sant l'actif de la succession ne sont pas soumis à cette action par aucune affectation réelle ou privilégiée, mais qu'il en est autrement des fruits ou revenus de ces capitaux ; qu'en effet l'art. 32 de la loi du 22 Frimaire disposant que le Trésor public aura action sur les revenus des biens à déclarer en quelques mains qu'ils se trouvent, sans exclure l'action ordinaire que le Trésor peut avoir en concours avec tous les autres créanciers sur les capitaux de toute nature de la succession, caractérise une action réelle qui s'exerce à ce titre sur les revenus et constitue un privilège sur ce genre spécial de valeurs ».

Mais cette décision de la Cour de Cassation ne terminait pas le débat. Elle établissait que l'action du Trésor sur les revenus des biens de la succession constituait un privilège, mais il restait à déterminer son mode d'exercice. Comment classer ce privilège?

M. Wahl (Annales de l'Enseignement supérieur de Grenoble, année 1891 ; Privilège du Trésor en matière de *droits* de mutation, p. 536) donne à choisir entre diverses solutions sans vouloir en adopter aucune. La question, en effet, est délicate, la loi ne contient aucune disposition à ce sujet.

Nous ne pouvons que nous ranger à l'opinion généralement admise.

On tranche la difficulté de la façon suivante : on considère qu'un privilège sur les revenus doit passer avant un privilège sur les capitaux, parce que portant sur des valeurs peu importantes, il n'offrirait dans l'opinion contraire qu'une garantie illusoire (Naquet. Traité des droits d'enregistrement, t. III, n° 1.227. — Garnier. Répertoire général de l'Enregistrement, éd. 1892, t. VI, p. 406).

Pour cette raison on admet que les droits de mutation par décès priment toutes les créances protégées par l'un des privilèges spéciaux ou généraux du Code Civil qui sont des privilèges sur les capitaux.

Cependant il y a lieu de faire exception pour les frais de justice occasionnés pour la réalisation du gage et la distribution de son prix. Ces frais doivent être payés avant tout autre créance.

Le privilège des droits de succession peut se trouver en conflit avec d'autres privilèges du Trésor. Mais il est à remarquer que le rang de tous les privilèges du Trésor, autres que celui des droits de mutation, a été fixé par la loi.

Ainsi l'art. 1er de la loi du 12 novembre 1808, qui attribue à l'Etat un privilège sur les revenus des immeubles, soumis à la contribution foncière, déclare que ce privilège s'exercera avant tout autre.

De même, l'art. 76 de la loi du 28 avril 1816 place le privilège garantissant le paiement des droits et amendes de timbre sur le même rang que le privilège de l'impôt foncier.

Quant aux autres privilèges du Trésor : Contributions indirectes (Décret du 1er Germinal an XII) ; douanes (Lois des 6-22 août 1791 et 4 Germinal an II) ; biens des comptables (Loi du 5 septembre 1807) ; frais de justice criminelle (Loi du 5 septembre 1807). Ces privilèges sont classés les uns après les privilèges généraux (douanes) de l'art. 2.001 du C. C. ; les autres après les privilèges spéciaux de l'art. 2.002 C. C. Ils n'ont donc pas à entrer en ligne de compte avec les droits de succession.

De sorte que pour la distribution du montant des revenus, l'ordre à suivre peut s'établir de la façon suivante :

1° Frais de justice (saisie, vente, etc.).
2° Impôt foncier pour l'année échue et l'année courante.
3° Droits et amendes de Timbre.
4° Droits de succession.

Quant aux autres créances, elles seront colloquées postérieurement selon le rang que la loi ou la jurisprudence leur attribue entre elles.

Tels sont donc dans notre droit fiscal, le fondement de l'impôt successoral et le privilège donné à l'Etat pour garantir sa créance personnelle.

Ce privilège ne porte que sur les revenus des biens de successions et son rang est primé par d'autres privilèges.

De là à reconnaître dans l'impôt successoral une part d'héritier, c'est vouloir détruire par un bouleversement complet nos principes et nos traditions juridiques.

Enfin, pour conclure, nous ajouterons que l'institution de l'Etat comme héritier légitime présenterait, en outre, de nombreux inconvénients d'ordre pratique.

Dans son rapport au nom de la Commission de législation fiscale de la Chambre (J. off. Chambre 1917, doc. parl. annexe 4.025, p. 1.786, col. 3) M. Landry, député, en combattant l'amendement Bokanowski en faveur de l'Etat héritier, et en lui opposant l'institution de la Taxe Successorale, faisait valoir les arguments suivants :

« La réforme proposée ne serait pas sans créer, à l'Etat lui-même, des embarras multiples. Les prélèvements s'exerceraient, chaque année, sur près de 400.000 successions composées non seulement de numéraire, mais, aussi, de biens de toute nature.

« L'Etat se trouverait engagé dans une quantité de liquidations, de partages, dans des procès souvent compliqués dont les frais diminueraient, notablement, les bénéfices escomptés.

« L'administration de ces biens nécessiterait encore un accroissement de fonctionnaires. »

Enfin, après ces prélèvements, les biens recueillis par les héritiers seraient-ils encore soumis aux droits de mutation?

M. Bokanowski, pour rendre son amendement acceptable, ne demandait au profit de l'Etat, qu'une part d'enfant légitime.

Article 4. — « Tous les droits de mutation par décès, tous les impôts établis par les lois des 22 Frimaire An VII, 28 avril 1816, 21 avril 1832, 25 février 1901 et 8 avril 1910 cesseront d'être perçus, lorsque l'Etat viendra à la succession, en vertu de l'art. 731, alinéa 2 ».

« Mais, expliquait M. Landry, la suppression des droits de mutation ferait disparaître le principe fiscal qui veut que les héritages soient réduits plus ou moins au profit de l'Etat, selon le degré de parenté existant entre les héritiers et le de cujus. En faisant disparaître le principe de la progressivité de ces réductions, les enfants du de cujus et les étrangers se trouveront soumis au même régime ».

En réalité M. Landry cherchait à rassurer la Chambre en montrant tous les avantages que présentait la Taxe Successorale,

sur les conséquences fâcheuses de l'amendement de M. Bokanowski, mais le danger que nous signalons n'est pas écarté.

Au contraire, s'il est certain que l'amendement Bokanowski a besoin d'une mise au point, à notre avis, l'évolution fiscale à redouter est la suivante : La part d'héritier revenant à l'Etat remplacera la Taxe Successorale et les droits de mutation seront maintenus sur les parts héréditaires.

# TROISIÈME PARTIE

## Etude pratique de la Taxe Successorale

# TROISIÈME PARTIE

# Etude pratique de la Taxe successorale

## CHAPITRE I

## Les conditions d'application de la Taxe Successorale

Le paragraphe premier de l'article 29 de la loi du 25 juin 1920 est ainsi conçu :

Art. 29. — « Dans toute succession où le défunt *ne laisse pas au moins quatre enfants vivants ou représentés,* il est perçu indépendamment des droits auxquels les mutations par décès des biens meubles et immeubles sont assujetties, une taxe progressive et par tranches sur le capital net global de la succession ».

La Taxe Successorale est donc exigible, toutes les fois, que le défunt laisse moins de quatre enfants vivants ou représentés.

Ce principe fiscal est simple ; cependant, il importe de déterminer quels sont, exactement, les enfants désignés par le législateur sous l'expression générale : « *enfants vivants ou représentés* ».

Cette question est importante, elle domine les conditions d'application de la Taxe Successorale.

Nous diviserons cette étude en trois sections.

La première sera relative aux enfants du défunt qui doivent être comptés pour le calcul de la Taxe.

La seconde section comprendra les enfants qui ne comptent pas pour le calcul de la Taxe.

Enfin notre troisième section sera consacrée aux successions exemptées de la Taxe Successorale et pour lesquelles le nombre des enfants laissés par le défunt est sans aucun effet.

---

## Section I

### Les enfants du défunt comptant pour le calcul de la Taxe Successorale

Nous avons vu que le législateur a décidé dans l'article 29 de ne tenir compte pour le calcul de la taxe que des enfants du défunt « *vivants ou représentés* ».

Quelle est la portée exacte de cette formule fiscale ? Que faut-il entendre par « *enfants vivants* » et par « *enfants représentés* » ?

#### § Ier

#### Les enfants vivants

Les enfants vivants comprennent tous ceux qui existaient au jour du décès du de cujus et qui ont ainsi qualité pour se présenter de leur chef à la succession.

Ces enfants sont nombreux, nous distinguerons : 1° Les enfants légitimes et les enfants légitimés ; 2° les enfants naturels ; 3° les adultérins ou incestueux ; 4° les enfants simplement conçus ; 5° les enfants renonçants ; 6° enfin nous ajouterons le cas particulier des enfants du de cujus étranger, dont la succession est soumise, en tout ou partie, à la loi française.

##### *I. — Les enfants légitimes et les enfants légitimés*

L'enfant légitime est celui qui a été conçu ou qui est né pendant le mariage de ses père et mère (art. 312 et 314 C. C.).

L'enfant légitimé est l'enfant né hors mariage, et qui a été élevé à la situation d'enfant légitime par le mariage subséquent de ses père et mère (art. 331 C. C.).

Dans ces deux cas, il n'y a aucune difficulté pour l'application de la Taxe et c'est en effet, la situation normale et ordinaire de toute succession.

De même la présence d'enfants consanguins ou utérins ne peut compliquer le calcul de la Taxe, puisque ces enfants ne sont appelés que dans la succession de leur auteur (art. 733 C. C.). Ils devront être comptés avec les enfants germains.

### *II. — Les enfants naturels*

Depuis la loi du 25 mars 1896, l'enfant naturel est considéré comme un héritier légitime, il a la saisine, à la condition d'être légalement reconnu (art. 756 C. C.). Sa filiation naturelle doit être constatée conformément à la loi (art. 331 C. C.).

Ainsi actuellement l'enfant naturel, volontairement ou judiciairement reconnu, est un héritier du défunt au même titre que l'enfant légitime ; toutefois la quotité de sa réserve est moindre.

Il doit être compté parmi les enfants vivants du défunt pour le calcul de la Taxe Successorale.

Ce principe posé, il peut se présenter des difficultés d'espèces.

1° *Reconnaissance d'enfant naturel postérieur au décès :*

La reconnaissance judiciaire d'un enfant naturel peut avoir lieu postérieurement à l'ouverture d'une succession (art. 340 C. C.).

Que faut-il décider pour le calcul de la Taxe Successorale ?

Il est à remarquer, dans ce cas, que la déclaration judiciaire de paternité ou de maternité rétroagit au jour de la conception de l'enfant.

La reconnaissance constate un fait qui a toujours existé ; elle est déclarative et non attributive de filiation.

Par conséquent, l'enfant naturel, tenu pour reconnu est réputé légalement avoir été l'enfant du de cujus au moment de la

mort de ce dernier, il est donc un enfant vivant dans le sens du paragraphe premier de l'article 29 de la loi du 25 juin 1920.

Mais deux hypothèses sont à prévoir.

*a*) La reconnaissance judiciaire a pu intervenir avant la déclaration de succession ; en ce cas, aucune difficulté, on tiendra compte de l'existence de l'enfant naturel dans l'établissement de la déclaration.

*b*) Au contraire, la reconnaissance peut intervenir après le dépôt de la déclaration au bureau de l'Enregistrement. Les parties auront à réclamer la restitution des droits en trop perçus. Ces droits seront remboursés si le délai de demande en restitution n'est pas prescrit ; nous savons qu'aux termes de l'art. 61 du 22 Frimaire an VII, modifié par les lois du 18 janvier 1912 et du 31 janvier 1914, la prescription est de deux ans pour les droits indûment perçus ; et qu'elle est de cinq ans pour les droits régulièrement perçus devenus restituables, mais avec cette restriction importante que la prescription n'est que d'un an à compter du fait nouveau qui ouvre le droit à la restitution.

### 2° *Enfant naturel écarté de la succession*

Aux termes de l'art. 337 C. C. la reconnaissance faite pendant le mariage par l'un des époux au profit d'un enfant naturel qu'il aurait eu, avant son mariage d'un autre que son conjoint, ne peut nuire ni à celui-ci, ni aux enfants nés de ce mariage, elle ne peut produire son effet, après la dissolution du mariage, que s'il ne reste pas d'enfants.

Nous pensons que cette disposition ne peut exclure l'enfant naturel du calcul de la Taxe. Cet enfant, malgré l'art. 337 C. C., est toujours un enfant du défunt dans le sens de l'art. 29 de la loi du 25 juin 1920 et cela suffit, à notre avis, pour que son existence lors du décès, soit comptée pour l'application de la Taxe Successorale.

### 3° *Enfant naturel non reconnu*

Quant à l'enfant naturel non reconnu, il ne peut être considéré comme un enfant du défunt, il doit tout d'abord se faire connaître judiciairement (art. 340 C. C.). Il ne peut entrer en ligne

de compte pour le calcul de la Taxe, puisqu'il n'est pas appelé à la succession et qu'il ne recueille aucun bien à titre d'héritier.

### *III. — Les enfants adultérins ou incestueux*

Nous savons que la loi interdit la reconnaissance, soit volontaire, soit judiciaire de la filiation naturelle adultérine ou incestueuse (art. 335 et 342 C. C.).

Dans ces conditions, l'enfant ne peut se prévaloir d'aucun acte de reconnaissance pour réclamer les aliments auxquels il a droit, en vertu de l'article 762 C. C.

Cependant il y a quelques cas exceptionnels, dans lesquels la filiation adultérine ou incestueuse est instituée légalement ; c'est alors seulement, que les restrictions prévues par les articles 762 et 908 C. C. reçoivent leur application.

Il en est ainsi :

1° Lorsqu'un jugement a admis par erreur la preuve d'une filiation adultérine ou incestueuse, et que ce jugement n'est plus susceptible d'être réformé, par suite de l'expiration des délais d'appel ;

2° Lorsqu'un jugement accueille une action en désaveu du mari ; ce jugement constate la filiation adultérine de l'enfant désavoué sauf le cas où l'enfant est conçu avant le mariage, il est, alors, un enfant naturel ;

3° Lorsqu'un mariage est annulé pour cause de bigamie ou d'inceste, les enfants nés de ce mariage ont leur filiation adultérine ou incestueuse constituée légalement, si la mauvaise foi des époux fait que le mariage ne peut être considéré comme mariage putatif ;

4° Lorsqu'un enfant qui se prétend enfant légitime réussit à prouver par témoins sa filiation maternelle et que le mari de la mère réussit de son côté à prouver conformément à l'art. 325 qu'il n'est pas le père de l'enfant. (Planiol, op. cit. T. I. p. 500, n° 1541).

Dans tous ces cas, c'est-à-dire toutes les fois que l'enfant adultérin ou incestueux interviendra en cette qualité à la succes-

sion, à notre avis, on devra le compter pour le calcul de la Taxe Successorale.

### *IV. — Les enfants conçus au décès du défunt*

Aux termes de l'art. 725 du C. C. : « Pour succéder, il faut nécessairement exister à l'instant de l'ouverture de la succession. Ainsi sont incapables de succéder : 1° Celui n'est pas encore conçu ; 2° L'enfant qui n'est pas né viable. »

Mais le législateur, en decidant que l'enfant non conçu était incapable de succéder, a déclaré implicitement que l'enfant conçu pouvait succéder. C'est du reste l'explication de la règle « Infans conceptus pro nato habetur, quoties de commodis ejus agitur ». On considère comme déjà vivant l'enfant qui n'est que conçu, toutes les fois qu'il y va de son intérêt.

Cependant, si l'enfant est mort-né, il est considéré comme n'ayant jamais eu d'existence, il n'en est pas tenu compte (art. 725 C. C.).

De sorte que pour succéder, il faut que l'enfant soit conçu au moment de l'ouverture de la succession et qu'il naisse vivant.

Ces deux conditions suffisent, si elles se trouvent remplies l'enfant doit être considéré comme héritier ; la viabilité qui est l'état ordinaire est toujours présumée et c'est à l'adversaire de prouver que l'enfant n'était pas né viable. (Planiol, op. cit. t. III, p. 338).

Pour le calcul de la Taxe, les règles du Code civil s'imposent. L'enfant conçu, à la condition qu'il naisse vivant, doit compter comme un enfant vivant. Il n'a pas encore d'existence matérielle au moment du décès de son auteur, mais il est réputé né, dès sa conception, parce qu'il s'agit de son intérêt.

L'Administration n'a pas eu encore à se prononcer au sujet de l'enfant du défunt simplement conçu au moment du décès ; mais deux solutions de la Direction Générale (1) décident que

(1) Les solutions administratives ont pour objet de compléter les instructions générales ou circulaires de l'Administration. Elles sont provoquées par

l'enfant conçu doit être compté au nombre des enfants vivants de l'héritier pour l'application des dispositions de l'art. 31 de la loi du 25 juin 1920. (Solutions, 8 janvier 1919 ; 15 juillet 1921, inst. gén. 3.700, § 31).

« Il y a lieu, portent ces solutions, d'admettre par rétroactivité, au nombre des enfants du successible, vivants au jour de l'ouverture de l'hérédité, l'enfant conçu à cette époque et né viable. »

A fortiori, il semble que la même règle doit être suivie pour l'enfant du défunt simplement conçu au jour du décès.

Pratiquement, il ne se présentera aucune difficulté si la naissance de l'enfant se place antérieurement à la déclaration de la succession ; mais si elle est postérieure, le Fisc exigera le paiement de la Taxe sans tenir compte de l'enfant conçu, en promettant la restitution des droits à la naissance de l'enfant.

On peut éviter cette complication.

D'abord, en utilisant le délai de six mois à compter du jour du décès du de cujus, qui est accordé par l'article 24 de la loi du 22 frimaire an VII, pour l'enregistrement de la déclaration de succession.

Si ce délai est insuffisant, une prorogation de délai peut être accordée sur une demande spéciale adressée à l'Administration.

Mais la solution la plus simple consiste à verser à titre d'à-compte au bureau de l'Enregistrement, les droits de succession, calculés en tenant compte de l'enfant et on reculera la suscription de la déclaration de succession au jour de la naissance.

Si l'enfant naît vivant, aucune amende ne sera réclamée, puisque les droits ont été acquittés avant l'expiration des six mois, et que la pénalité de retard se calcule, non pas sur l'intégralité des droits simples, mais sur le montant de l'impôt non acquitté

les Agents de l'Enregistrement sur des questions d'espèces, lorsqu'il se présente une difficulté d'application.

Les solutions ne sont que des interprétations personnelles du Directeur général; elles sont, suivant l'expression de l'avocat général Blanche, « l'expression d'une pensée individuelle sans autorité devant les Tribunaux » (S. 74, 1, 392).

dans le délai. (Instr. 3566, solution 3 janvier 1917. — Besson, traité pratique de l'impôt progressif des successions, éd. 1920, n° 241).

Dans le cas contraire il ne sera dû qu'un supplément de droit augmenté des pénalités de retard.

Nous rappellerons que les pénalités de retard ne sont plus du demi-droit en sus (art. 39, loi du 22 frimaire, an VII) elles consistent depuis la loi du 8 avril 1910, art. 12, dans une amende de 1,50 % par mois de retard sur le droit dû. Toutefois cette amende est de 0,50 % pour le premier mois, et de 1 % pour les 5 mois suivants. Elle ne peut excéder la moitié du droit simple.

### *V. — Les enfants renonçants*

La situation est plus délicate en présence d'enfants renonçants. La succession peut être recueillie par des étrangers, des légataires particuliers, qui vont se trouver avantagés ; il semblerait que le décompte de la Taxe Successorale ne devrait profiter qu'aux enfants appartenant à des familles nombreuses et non pas aux autres héritiers.

Dans ces conditions, doit-on tenir compte dans le calcul de la Taxe des enfants qui ont renoncé à la succession de leur auteur ?

Cette question a été soumise à la Direction Générale de l'Enregistrement qui, dans une solution en date du 12 octobre 1918 (Instr. gén. 1919, n° 3581, § 20) s'est prononcée en ces termes :

« L'enfant renonçant doit être compris au nombre des enfants vivants.

« D'une part, l'art. 10 de la loi du 31 décembre 1917, vise en termes généraux, tous les enfants vivants ou représentés, sans distinction entre eux, qu'ils viennent ou non au partage de la masse héréditaire.

« La Taxe présente, en second lieu, le caractère d'une sorte de pénalité fiscale frappant les successions des personnes ne laissant pas le nombre d'enfants jugés indispensables dans l'intérêt supérieur du pays.

« On se trouve, ainsi, amené à reconnaître, en se fondant à la fois sur le texte littéral de la loi et sur l'intention du législa-

teur, que le nombre des enfants vivants ou représentés du défunt est seul à considérer au point de vue de l'exigibilité et de la liquidation de la Taxe Successorale. »

Nous ajouterons que cette solution est confirmée par une réponse du Ministre des Finances à une question écrite posée par M. Géo-Gérald, député, demandant si pour le calcul de la Taxe Successorale, on devait tenir compte des enfants renonçants. (J. Off. 27 août 1920).

Ainsi d'une part, les enfants du défunt, en renonçant à la succession, peuvent s'affranchir du paiement de la Taxe Successorale et des droits de mutation par décès. (Cass. 2 mai 1849. D. 49. I. 157 ; 24 avril 1854. D. 54, I. 157 ; 27 mars 1855, D. 55. I. 67).

D'autre part, pour le calcul de la Taxe Successorale, qui sera acquittée par les héritiers appelés à défaut des enfants renonçants, on devra, cependant, tenir compte de l'existence des enfants du défunt. La Taxe Successorale est perçue d'après le nombre des enfants laissés par le de cujus, sans avoir à considérer si ces enfants acceptent ou renoncent à la succession.

### *VI. — Les enfants du défunt étranger*

Une autre difficulté d'application se présente au sujet des successions de personnes de nationalité étrangère, lorsque ces successions en totalité ou en partie doivent faire l'objet d'une déclaration de succession.

La Taxe Successorale est-elle exigible et doit-on tenir compte du nombre des enfants laissés par le défunt étranger ?

Deux hypothèses doivent être envisagées :

1° L'étranger décède, n'ayant pas de domicile en France ;

2° L'étranger décède ayant en France un domicile de droit ou un domicile de fait.

1° *Etranger décédé n'ayant pas de domicile en France.*

La situation est la suivante, un sujet étranger n'habite pas la France, mais il est propriétaire d'immeubles en France ; il décède, soit en son domicile à l'étranger, soit au cours d'un voyage en France, pendant une résidence accidentelle ou passagère ; dans ces conditions, la succession immobilière de

l'étranger est-elle soumise à la Taxe Successorale, et doit-on tenir compte du nombre d'enfants de cet étranger ?

Nous savons que les biens immobiliers de l'étranger situés en France sont soumis, dans tous les cas, aux droits de mutation par décès. (Art. 4, loi du 22 frimaire an VII ; arrêt du Conseil d'Etat du 11 février 1829 ; inst. gén. 1282-6 ; Cass. 2 juin 1887. D. 88. I. 298 ; 26 janvier 1892. D. 92. I. 497 ; 8 mai 1894. D. 94. I. 355) ; mais ces biens sont-ils assujettis à la Taxe Successorale ?

La question a été posée à la Direction Générale de l'Enregistrement le 12 juin 1919 par le Président du Comité des Notaires des départements dans les termes ci-après : (Circulaire trimestrielle du Comité des Notaires des Départements, n° 313, p. 914).

« Pour répondre à cette question, expose le Président, il semble qu'on doive rechercher et examiner la nature du nouvel impôt.

« La Taxe Successorale, d'abord, a une raison d'ordre social. Le législateur s'est préoccupé de la grave question de la dépopulation et il a voulu une sanction contre les personnes qui n'avaient pas satisfait à leurs obligations sociales, dont la première est de fonder une famille d'au moins quatre enfants.

« Le législateur a obéi aussi à une préoccupation fiscale ; dans son esprit la Taxe Successorale est la compensation au profit de l'Etat, des charges fiscales dont le défunt s'est trouvé exonéré en fait, de son vivant, par l'absence d'enfant ou le nombre inférieur à quatre de ces enfants.

« Mais la situation de famille du défunt étranger, le rôle social qu'il a rempli, les impôts auxquels il a pu échapper parce que sans charge de famille, en un mot, les éléments qui donnent naissance à l'application de la Taxe, ne sont pas régis par la loi française. Ce n'est pas envers l'Etat français que l'étranger est responsable quant à son rôle social. Dans ce domaine notre législation ne saurait l'atteindre.

« Ce raisonnement conduit à conclure que les immeubles situés en France, dépendant de la succession d'un étranger, ne seraient pas assujettis à la Taxe Successorale. »

Le 16 juin 1919, le Directeur Général de l'Enregistrement répondait en ces termes :

« ... La négative vous paraît découler de cette considération que la Taxe Successorale constitue une sorte de sanction contre les personnes qui n'ont pas satisfait à leur obligation sociale de fonder une famille d'au moins qu'atre enfants.

« J'ai l'honneur de vous faire connaître que le texte de la loi ne permet pas d'admettre cette intrprétation de la loi. Le dernier alinéa de l'art. 10 de la loi du 31 décembre 1917 (art. 29, loi du 25 juin 1920) déclare expressément que les dispositions régissant la *liquidation des droits de mutation par décès* sont applicables à la Taxe Successorale et il en résulte que cette Taxe doit être perçue, en l'état, sur les mêmes bases que les droits de mutation par décès.

« Comme les immeubles situés en France sont toujours passibles de ces droits, quels que soient la nationalité et le domicile du défunt, ils sont donc, par cela même assujettis à la Taxe ».

La réponse du Directeur Général de l'Enregistrement ne nous paraît pas fondée.

Dans cette espèce, il ne s'agit pas d'une question de liquidation de droits, mais plutôt d'une question assez délicate de droit international privé et il convient de rechercher la solution dans les principes admis au sujet de la Souveraineté de la loi.

Nous rappellerons que la loi a deux souverainetés différentes. Une souveraineté territoriale et une souveraineté personnelle ; l'autre gouverne le sol, l'autre s'applique aux personnes (Weiss, Manuel de Droit international privé, p. 340. — Mourlon, Répétitions sur le Code Civil, t. I, p. 56).

Pour reconnaître si une loi est personnelle ou réelle, il faut chercher l'objet direct et principal de la loi, et c'est le but essentiel et final de la loi qui détermine sa nature. (Aubry et Rau, t. I, § 31, notes 18 et 19 ; Laurent, t. I. p. 96 et 116. Baudry-Lacantinerie, t. I, p. 36).

La question est donc de savoir si la Taxe Successorale affecte directement la situation de la personne ou au contraire si elle se rapporte directement aux biens immobiliers.

Pour les droits de mutation par décès, il n'y a aucun doute puisqu'il s'agit d'un impôt portant sur la mutation des immeubles de la succession.

Mais pour la Taxe Successorale, quel est l'objet essentiel et final de cet impôt ?

La Taxe Successorale, n'est exigible que si le défunt laisse moins de quatre enfants vivants ou représentés et elle se calcule sur le capital net global de la succession.

Cet impôt est donc relatif à la constitution de la famille du défunt et porte sur la totalité du patrimoine déduction faite des dettes.

Mais la personne de l'étranger qui n'a aucun domicile en France, sa famille, les valeurs mobilières de sa succession, le passif à déduire échappent à la loi française, tous ces éléments appartiennent au statut personnel. On ne peut donc exiger de Taxe Successorale.

Evidemment, il y a une lacune dans la loi, il conviendrait d'établir pour les étrangers un droit supplémentaire, mais juridiquement, à notre avis, les immeubles situés en France appartenant à un étranger décédé n'ayant pas de domicile en France ne sont pas soumis à la Taxe Successorale.

Devant les Chambres le régime de la Taxe Successorale dans ses raports avec les successions des étrangers ne fut ni débattu, ni précisé ; mais lors du vote de l'article 17 de la loi du 31 décembre 1917, limitant la successibilité au 6e degré, la situation de la succession de l'étranger en France et du Français à l'étranger fut examinée par M. Honorat, député.

Dans le discours très documenté de M. Honnorat, nous relevons notamment les passages suivants.

M. André Honnorat. — « C'est une question très controversée en droit international de savoir si c'est le statut personnel ou le statut réel qui doit prévaloir en matière de succession.

« Les auteurs les plus qualifiés penchent cependant pour le statut personnel et les raisons qu'ils en donnent sont de celles devant lesquelles on est bien forcé de s'incliner.

« La volonté de l'homme, qu'elle soit expresse ou tacite ne

connaît pas de limite territoriale. Elle est essentiellement personnelle.

« Dans son traité de droit international, M. André Weiss fournit à l'appui de cette opinion le plus péremptoire des arguments.

« Est-il possible d'admettre, dit-il, que l'ordre et la vivacité d'affection d'un défunt soient subordonnés à l'assiette géographique de son héritage ; qu'il préfère par exemple tel parent sur l'immeuble situé en Allemagne, dans le cas où la loi allemande appelle ce dernier en première ligne et qu'il ne lui assignera, au contraire, que le second rang sur le bien situé en France, dans le cas où telle est la disposition de la loi française ? »

« C'est donc, ajoute M. Weiss, la loi personnelle du de cujus, c'est-à-dire la loi de sa patrie qui présidera à la transmission héréditaire de son patrimoine.

« Tirera-t-on argument de l'article 3, al. 2 du C. C. qui dit que les immeubles possédés par des étrangers sont régis par la loi française pour contester cette conclusion et dire que la question reste entière pour les meubles.

« L'article 7 du Code Civil italien qui contient les mêmes dispositions que l'art. 3 du C. Ç. français ajoute : « Les successions légitimes et testamentaires soit quant à l'ordre de succession, soit quant à l'étendue des droits successoraux et à la validité intrinsèque des dispositions sont régies par la loi nationale du de cujus quelle que soit la nature des lieux et quel que soit le pays où ils se trouvent. »

« Comment pourrions-nous songer à opposer à l'Italie d'autres principes que ceux dont elle s'inspire vis-à-vis de nous.

« Il y a mieux : la France a conclu diverses conventions internationales qui ne lui permettent pas, au moins en matière de biens mobiliers d'appliquer sa propre législation à des étrangers.

« Je cite la convention avec la Russie, 1[er] avril 1874 ; avec la Serbie 18 janvier 1883, avec le Mexique 27 novembre 1886, avec l'Equateur 12 mai 1888.

« Toutes ces conventions disent que la succession aux biens mobiliers sera régie par la loi nationale du défunt.

« Au delà du 6e degré tous les titres et valeurs laissés par le français dans ces pays reviendront au Trésor de ce pays alors que au delà de ce degré les ressortissants de ces pays continueraient à hériter des biens de même nature laissés en France par un de leurs parents. Ce serait un jeu dupe... »

Ainsi la famille, la fortune mobilière et tout ce qui s'y rapporte sont soumis, en principe, à la loi nationale de l'étranger.

La Taxe Successorale, qui est considérée, par le législateur comme une pénalité fiscale, frappant les familles peu nombreuses appartient au statut personnel et non pas au statut réel.

Cependant, à notre avis, il convient de faire une exception à cette règle générale lorsque l'étranger possède en France un domicile de fait ou un domicile de droit.

2° *Etranger décédé ayant en France un domicile de droit ou un domicile de fait.*

La Taxe Successorale, au contraire, est due, lorsque l'étranger décède, ayant en France un domicile de droit ou un domicile de fait. Tous les biens mobiliers et immobiliers qu'il possède en France sont soumis à la loi française et doivent supporter la Taxe Successorale et les droits de mutation par décès.

Dans cette hypothèse, l'impôt doit être perçu, même lorsque le décès se produit à l'étranger, ou encore, lorsque, ayant en France un domicile de fait, l'étranger a conservé son domicile légal dans son pays d'origine. (Solution 5 mai 1917. Besson, op. cit. p. 183).

Pour les immeubles, l'imposition s'explique par le statut réel ; mais pour les valeurs mobilières, il n'en fut pas toujours ainsi, autrefois les droits de mutation par décès n'étaient pas dus, on appliquait alors la maxime : « mobilia ossibus personæ inhoerent. »

Puis, sont intervenus successivement les dispositions des lois du 18 mai 1850, art. 7 ; 13 mai 1863, art. 11 et 23 août 1871, art. 3 et 4.

L'article 4 de la loi du 23 août 1871 est ainsi conçu :

« Sont assujettis aux droits de mutation par décès, les fonds publics, actions, obligations, parts d'intérêts, créances et généralement toutes les valeurs mobilières étrangères de quelque nature qu'elles soient, dépendant de la succession d'un étranger domicilié en France *avec ou sans autorisation.* »

Ce domicile de fait avait été longtemps refusé à l'étranger. La Cour de Cassation par trois arrêts en date du 12 janvier 1869, décidait que les étrangers ne pouvaient acquérir le domicile sans l'autorisation de l'Empereur. (D. 69, I. 294. S. 69, I. 138).

Mais la Cour Suprême revint sur sa décision le 7 juillet 1874 (Garnier, op. cit. v° Etranger, p. 107, n° 75, § 2).

« Attendu, porte cet arrêt, qu'aucune loi ne s'oppose à ce que l'étranger fixé en France, sans y avoir obtenu cette autorisation, y acquiert et y conserve un *domicile de fait,* entraînant certaines conséquences telles que de le soumettre à la juridiction des tribunaux français et de déterminer la compétence du juge, qui devra connaître, après son décès, de la succession qu'il laissera en France ».

L'acquisition en France d'un domicile de fait est déterminée par des circonstances d'espèces, il n'existe à ce sujet, aucun principe absolu. Nous citerons par exemple : le séjour prolongé en France ; la rédaction en France du testament, le dépôt de valeurs dans une banque en France, l'achat en France d'une propriété importante dans laquelle l'étranger habitait depuis plusieurs années, etc...

Ce domicile de fait confère certains droits à l'étranger, mais il comporte aussi certaines obligations, notamment il détermine le lieu où s'ouvre la succession (art. 110 C. C.). L'existence de ce domicile motive alors l'application des formalités auxquelles sont assujetties les successions ouvertes en France et par là même la perception de l'impôt successoral sur l'hérédité.

C'est ainsi que la succession de l'étranger décédé ayant en France un domicile de fait ou de droit est soumise à la Taxe Successorale et aux droits de mutation par décès.

§ II

**Les enfants représentés**

La représentation est un bénéfice de la loi en vertu duquel un héritier d'un degré éloigné est admis à recueillir la part qu'auraient obtenue son père ou sa mère prédécédés en concours avec des héritiers plus proches que lui. (Planiol, op. cit. t. III, p. 346).

Les conditions de la représentation sont au nombre de quatre :

1° Il faut que le représenté soit mort, on ne représente pas des personnes vivantes (art. 744 C. C.) ; on peut cependant représenter un absent (art. 136 C. C. Cass. 10 nov. 1824. — S. 25. I. 167).

2° Il faut que le représenté de son vivant eut pu recueillir lui-même la succession. (Art. 739 C. C.).

3° Il faut que le représentant soit un descendant légitime du représenté. (Art. 740 C. C.).

4° Il faut que le représentant ait une vocation personnelle à la succession du de cujus.

Ces deux dernières conditions sont importantes, elles écartent de la représentation : les enfants naturels et les enfants adoptifs.

1° Les enfants naturels n'ont aucune vocation personnelle à la succession de leur aïeul ; la loi n'accorde aucun droit aux enfants naturels sur les biens des parents de leurs père et mère. (art. 757 C. C.).

Ainsi l'enfant naturel du fils prédécédé ne pourra représenter son père dans la succession de son aïeul. On ne pourra en tenir compte dans le calcul de la Taxe Successorale.

Mais les enfants légitimes d'un enfant naturel prédécédé peuvent le représenter dans la succession de son père ou de sa mère et concourir ainsi, soit avec d'autres enfants naturels soit avec des enfants légitimes. (art. 761 C. C.).

Ils doivent donc être admis pour le calcul de la Taxe Successorale.

2° L'enfant adoptif ne peut représenter l'adoptant. L'art. 350

C. C. est formel. « L'adopté n'acquiert aucun droit de successibilité sur les biens des parents l'adoptant ».

On ne peut donc tenir compte de son existence pour le calcul de la Taxe Successorale dans la succession de l'aïeul de l'adoptant.

D'autre part il est à remarquer, qu'au point de vue de l'application des principes juridiques de la représentation, la Taxe Successorale diffère entièrement des droits de mutation par décès.

En matière successorale, le droit fiscal ne considère pas le petit-fils représentant son père dans la succession de l'aïeul, comme venant au lieu et place du père; ce petit-fils paie des droits de mutation par décès plus élevés que ceux mis à la charge de son père (art. 30, loi du 25 juin 1920). En réalité, le droit fiscal, ne tient pas compte des effets de la représentation. A ce sujet il existe une anomalie indiscutable entre le droit fiscal et le droit civil.

Au contraire la Taxe Successorale fait abstraction des règles ordinaires, admises pour la représentation, dans les droits de mutation par décès et le petit-fils pour l'application de la Taxe, est compté au lieu et place du père.

Ainsi la Taxe n'est pas due lorsque le défunt laisse des petits enfants issus de quatre souches et elle est due, au tarif applicable, au cas où il existe trois, deux. un enfants selon qu'il existe trois, deux ou une souches.

---

## Section II

### Les enfants ne comptant pas pour le calcul de la Taxe Successorale

Cette deuxième section comprendra deux catégories d'enfants : 1° Les enfants du défunt nés, ayant vécu, non représentés; 2° Les enfants adoptifs.

§ I^er

**Les enfants du défunt nés, ayant vécu, non représentés**

En étudiant les travaux parlementaires relatifs à la loi du 31 décembre 1917 (1re Partie, Chapitre II) et en examinant le fondement de la Taxe Successorale (2e partie, chapitre II) nous avons vu que deux parlementaires MM. Lefas et Cornudet avaient pris la défense des enfants du défunt, nés, ayant vécu, non représentés.

Ces deux députés s'inspiraient des motifs du projet de loi et s'étaient cru autorisés à considérer la Taxe Successorale comme un moyen efficace au service du relèvement de la natalité. M. Lefas demandait au Parlement de faire une œuvre de logique et de justice en tenant compte dans le calcul de la Taxe de tous les enfants nés ayant vécu. « Il ne faut pas, disait-il, créer un avantage de hasard, il faut encourager le fait même de la naissance, c'est le point essentiel du problème ».

Mais M. Varenne, président de la Commission de législation fiscale et M. Landry, rapporteur, voyant le projet de loi qu'ils avaient à défendre, combattu et compromis par leurs propres arguments, n'hésitèrent pas à démasquer le but véritable du nouvel impôt.

« Il s'agit ici, expliqua M. Varenne au Parlement, d'un impôt sur le capital perçu non pas sur le de cujus mais sur ses héritiers... Si vous diminuez par souci d'harmonie et d'équilibre la Taxe qui vous est présentée, vous serez amenés à grossir d'autres impôts. » (J. Off. Chambre 1917, déb. parl. p. 3419).

Selon l'expression de M. Cornudet, il aurait été préférable que la commission s'expliquât de suite, franchement, en déclarant que son œuvre était purement fiscale.

L'amendement de MM. Lefas et Cornudet fut donc repoussé par la Chambre et le texte voté fut adopté par le Sénat.

En conséquence les enfants du défunt, prédécédés et non représentés ne peuvent être comptés pour le calcul de la Taxe Successorale.

Mais ce principe comporte deux exceptions importantes.

### Première Exception

*Les Enfants du Défunt morts victimes de la Guerre.*

Pour combattre l'amendement de M. Lefas, M. Landry, rapporteur de la Commission de législation fiscale de la Chambre, fit valoir l'argument suivant :

« Messieurs, la Commission ne peut accepter l'amendement de M. Lefas. Notre texte demande qu'il soit tenu compte des enfants vivants ou représentés. Cependant, ainsi que vous pouvez le voir à l'article 14, le projet ajoute aux enfants vivants ou représentés, obéissant à une pensée à laquelle tout le monde voudra s'associer, les enfants qui seront morts pour la patrie. » (*J. off.*, Chambre, 1917, déb. parl., p. 3419.)

En effet, l'article 14 du projet de loi (art. 15 de la loi du 31 décembre 1917) apportait une exception d'un grand intérêt au principe fiscal de la Taxe Successorale.

L'article 15 de la loi du 31 décembre 1917 est ainsi conçu :

« Pour l'application des tarifs édictés par l'article 10 (Taxe Sucessorale).... *doit être ajouté au nombre des enfants vivants ou représentés du défunt ou du donateur, tout enfant du défunt ou du donateur, mort victime de la guerre* dans les conditions fixées par les numéro 1, 2 et 3 du premier alinéa de l'article 6 de la loi du 26 décembre 1914. »

Cette exception a été maintenue dans la loi du 25 juin 1920, article 34.

Mais l'interprétation et l'étendue de cette exception soulèvent actuellement de grosses difficultés. A notre avis, la question n'est pas encore tranchée, et il faut attendre que la Cour de Cassation se soit prononcée; aussi, en raison de l'importance de cette matière, nous avons décidé de l'étudier dans un chapitre spécial (*infra*, chap. III) et nous ne signalons ici que l'exception au principe fondamental de la Taxe.

### Deuxième Exception

*Les Enfants décédés après seize ans révolus.*

Une seconde exception a été apportée par l'article 34 de la loi du 25 juin 1920. Cet article est ainsi conçu :

« Pour l'application des tarifs édictés par les articles 29 (Taxe Successorale)..... doit être ajouté au nombre des enfants vivants ou représentés du défunt ou du donateur, l'enfant qui :

« 1° Est décédé après avoir atteint l'âge de seize ans révolus ;

« 2° Etant âgé de moins de seize ans, a été tué par l'ennemi au cours des hostilités ou est décédé des suites de faits de guerre, soit durant les hostilités, soit dans l'année à compter de leur cessation. »

Ainsi l'article 34 ajoute à l'exception des enfants morts pour la Patrie, celle de l'enfant décédé après seize ans révolus.

Cette seconde exception fut adoptée par le Parlement à la suite d'un amendement présenté au Sénat par M. Pierre Marraud, sénateur.

Devant le Sénat, M. Pierre Marraud reprit la thèse soutenue autrefois par M. Lefas devant la Chambre, en 1917, et demanda de tenir compte, dans le calcul de la Taxe Sucessorale, non seulement des enfants morts pour la France, mais, également, des enfants décédés après seize ans révolus, les parents ayant eu à supporter toutes les charges relatives à leur entretien et à leur éducation.

Nous aurons à revenir sur la portée et l'étendue exacte de cette exception, qui présente les mêmes difficultés d'interprétation que celle prévue au profit des enfants morts pour la France. Nous nous occuperons dans un chapitre spécial (*infra*, chap. III) relatif à la situation fiscale de l'enfant unique ou des enfants tous décédés morts pour la France ou après seize ans révolus.

Nous ne signalons ici que la deuxième exception au principe de l'exclusion des enfants nés, ayant vécu, non représentés.

## § II

### Les enfants adoptifs

Nous avons vu que l'enfant adopté ne possède aucun droit de successibilité sur les biens des parents de l'adoptant, mais l'adopté acquiert tous les droits successifs d'un enfant légitime. (Art. 350 C. C.)

Pour le calcul de la Taxe Successorale, doit-on considérer l'enfant adopté comme un enfant de l'adoptant ?

Cette question a été soumise au Tribunal d'Avallon qui, dans un jugement en date du 8 juin 1921 (Defrenois, *op. cit.*, année 1921, art. 19 857, p. 368) a décidé que l'enfant adoptif ne devait pas compter dans le calcul de la Taxe Successorale.

« Attendu, porte ce jugement, que dans la rédaction de l'article 10 de la loi du 31 décembre 1917, le législateur, ayant employé le terme vague, général, « enfant », il appartient au Tribunal de rechercher s'il a voulu pour le dégrèvement de la Taxe Successorale, placer l'enfant adoptif au même rang que celui du sang...

« Attendu qu'il appert de l'étude des documents parlementaires que le législateur, en abaissant la Taxe Successorale en proportion du nombre des enfants, a voulu donner une prime à la natalité, en tenant compte des charges plus ou moins grandes que le père de famille a dû s'imposer pour élever sa descendance.

« Attendu qu'en raison de ces conditions, l'enfant adoptif ne pourrait venir en ligne de compte pour la détermination de la Taxe que si la loi l'assimilait entièrement à celui du sang.

« Attendu que le législateur n'a pas consacré cette assimilation.

« Attendu que l'adoption ne pouvant avoir lieu avant la majorité de l'adopté, celui-ci n'a pu être, au sens de la loi du 31 décembre 1917, une source de dépenses pour son père adoptif.

« Qu'enfin, l'adopté reste dans sa famille, dans laquelle conservant ses droits, il rentre en ligne de compte pour la déter-

mination du taux de la Taxe Successorale applicable aux biens laissés par ses auteurs naturels.

« Que si l'on assimilait l'enfant adoptif à celui du sang, on aboutirait à un double dégrèvement opéré pour une seule personne, d'abord dans la succession du père adoptif, puis dans celle du père légitime.

« Qu'en définitive, les effets de l'adoption devant s'interpréter restrictivement comme toutes les dispositions exceptionnelles au droit commun, l'enfant adoptif ne peut être assimilé à celui du sang. »

Cette décision ne nous paraît pas fondée.

Lorsque l'enfant adoptif recueille la succession de l'adoptant, il acquitte le droit de mutation par décès, au même tarif que l'enfant légitime, il paraît donc étrange que cet héritier soit considéré comme un enfant pour l'application du droit de mutation et comme inexistant pour le calcul de la Taxe Successorale. Au point de vue de la succession de l'adoptant, l'enfant adoptif est assimilé à l'enfant du sang.

D'autre part, le Tribunal déclare que l'adoption ne pouvant avoir lieu avant la majorité de l'adopté (art. 346 C. C.), celui-ci n'a pu être une cause de dépenses pour l'adoptant ; le Tribunal oublie que l'adopté doit avoir été, pendant sa minorité, six ans au moins, à la charge de l'adoptant (art. 345 C. C.).

Enfin, s'il est vrai que l'adopté doit compter dans deux familles : celle de ses parents naturels et celle de l'adoptant ; c'est là une conséquence des lois de 1917 et de 1920 qui, en parlant des « *enfants vivants ou représentés* », n'a établi aucune distinction et nous devons rappeler à ce sujet, lorsque la loi est conçue en termes impératifs et sans distinction, il n'appartient pas aux tribunaux de créer des exceptions à ses dispositions (Cass. 1er décembre 1830. S. 31-1.36 ; 10 déc. 1838, D. 39-1.961).

Nous ne croyons pas que la Cour Suprême puisse confirmer la solution du Tribunal d'Avallon.

## Section III

### Successions et legs exonérés de la Taxe Successorale

Nous comprendrons dans cette troisième section :

1° Les successions des militaires ou des civils victimes de la guerre ;

2° Les legs au profit des départements, communes ou établissements publics ;

3° Les legs au profit de l'Etat.

#### § Ier

#### Successions des militaires ou des civils victimes de la guerre

L'article 6 de la loi du 26 décembre 1914 a exempté de l'impôt de mutation par décès, les parts nettes héréditaires recueillies par les ascendants, descendants et par la veuve du défunt dans les successions des militaires et des civils victimes de la guerre.

Cette exonération ne profite pas à toutes les catégories d'héritiers, elle se restreint aux ascendants quelque soit leur degré ; aux descendants, légitimes, adoptifs ou naturels reconnus, et au conjoint du défunt. Tous les autres successeurs collatéraux et personnes non parentes restent soumis à l'impôt.

Les lois du 31 décembre 1917 et du 25 juin 1920 ont institué la Taxe Successorale sur l'actif global des successions ; comment doit-on concilier cette innovation fiscale avec les dispositions de la loi du 26 décembre 1914, qui exonèrent des droits de mutation les successions des militaires et civils victimes de la guerre, lorsqu'elles sont dévolues en ligne directe ou ntre époux?

Cette question a été soumise à la Direction Générale de l'Enregistrement qui s'est prononcée suivant une solution en date du 7 septembre 1918. (Inst. gén. 3581, § 22, p. 62.)

Cette solution est ainsi conçue :

« L'impôt de mutation par décès se décompose actuellement en deux taxes : l'une commune à toutes les successions et l'autre

spéciale aux successions de personnes laissant moins de quatre enfants vivants ou représentés.

« La seconde taxe a, donc, malgré la dénomination particulière qui lui est donnée, le même caractère que la première et toutes les exonérations de l'impôt mutation par décès accordées par les lois antérieures s'étendent en conséquence aux deux taxes. C'est pour cela qu'en aucun moment on ne s'est occupé, au cours des travaux préparatoires de la loi, de la situation des héritiers donataires ou légataires exempts d'impôts. »

Ainsi, la Taxe Successorale n'atteint pas les successions exonérées des droits de mutation par l'article 6 de la loi du 26 décembre 1914.

Mais, dans une succession, quelques héritiers seulement peuvent être exonérés de la Taxe Successorale et des droits de mutation par décès ; comment se calculera la Taxe dont sont redevables les autres successibles, doit-on l'établir sur l'ensemble du patrimoine ou, au contraire, simplement sur les parts non exonérées d'impôts ?

Dans sa solution du 7 septembre 1918 (Inst. gén. 3581, § 22, p. 62), la Direction Générale de l'Enregistrement s'est déclarée pour la liquidation de la Taxe sur l'ensemble de la succession et elle motive son opinion de la façon suivante.

« Etant donné le taux progressif de la Taxe d'après l'importance de l'actif qui s'y trouve soumis, la solution contraire aboutirait à ce résultat inadmissible que la Taxe à la charge des successeurs non exonérés subirait une diminution par suite de la présence des successeurs exonérés. Le texte de la loi impose d'ailleurs cette solution, car il prescrit de liquider la Taxe sur le capital *net global* de la succession. »

Ainsi il résulte de cette décision que les successeurs non exonérés seront tenus au paiement de la Taxe proportionnellement au montant de leurs droits, mais la Taxe Successorale sera liquidée sur la totalité de la succession.

De même, M. le comte de Keranflec'h, sénateur, a demandé au Ministre des Finances, par question écrite au *Journal officiel*, si la Taxe Successorale devait être perçue sur l'actif global ou

seulement sur la partie de l'actif soumise au droit de mutation, lorsqu'une partie de cet actif était exemptée du droit de succession.

Le Ministre a répondu en ces termes :

« La Taxe Successorale, n'atteint pas les sommes ou valeurs qui, pour un motif quelconque, échappent à l'impôt de mutation par décès proprement dit.

« Spécialement, lorsqu'une succession est échue, tant à des personnes exonérées des droits de mutations par décès (par exemple en vertu de l'art. 6 de la loi du 26 décembre 1914 sur les successions des victimes de la guerre), qu'à des personnes tenues d'acquitter l'impôt, la Taxe Successorale n'est pas exigible sur les parts nettes recueillies par les bénéficiaires de l'immunité. Toutefois, dans ce dernier cas, la Taxe doit être liquidée sur l'ensemble de l'hérédité, sauf à déduire, ensuite, de la somme ainsi calculée, la fraction qui incomberait normalement aux successibles exonérés. (*J. off.*, 16 octobre 1918.)

Cette solution est fondée, les successeurs exonérés ne sont redevables ni de la Taxe Successorale, ni des droits de mutation par décès, et les autres successeurs doivent acquitter l'impôt dans les conditions d'une succession ordinaire.

Mais, toutes ces décisions ne concernent que les héritiers ou successeurs universels, lorsque certains d'entre eux sont exonérés de l'impôt, en vertu de l'article 6 de la loi du 26 décembre 1914.

Quelle solution faut-il adopter lorsque l'héritier exonéré recueille l'universalité de la succession à charge d'acquitter un legs particulier. Cet héritier est-il tenu au paiement de la Taxe Successorale sur le legs particulier ?

Nous savons que l'article 29 de la loi du 25 juin 1920 en modifiant l'article 10 de la loi du 31 décembre 1917, a mis le paiement de la Taxe Successorale à la charge des héritiers et successeurs universels sans contribution des légataires particuliers.

L'Administration ne s'est pas prononcée sur ce cas spécial, et ses décisions sont antérieures à la loi du 25 juin 1920.

Mais la question a été soulevée par les Rédacteurs du *Journal*

*du Notariat* qui considèrent que l'héritier recueille l'universalité de la succession à charge d'acquitter un legs.

L'héritier est saisi de toute la succession et les légataires particuliers sont obligés de demander la délivrance de leur legs à l'héritier. (Planiol, *op. cit.*, t. III, p. 401).

Par conséquent, cette universalité de la succession est affranchie de la Taxe Successorale (art. 6, loi du 26 décembre 1914) et l'héritier se trouve dispensé du paiement de l'impôt, bien qu'il s'agisse d'une succession grevée d'un legs particulier.

D'autre part, le légataire particulier est affranchi de la Taxe en vertu de l'article 29 de la loi du 25 juin 1920. (*Journal du Notariat*, 10 fév. 1922, II^e^ partie, p. 19).

## § II

## Les legs au profit des départements, communes et des établissements publics

Aux termes de l'article 16 de la loi du 31 décembre 1917, les départements, communes et établissements publics sont exempts, pour les legs qu'ils recueillent, du paiement de la Taxe Successorale.

Le projet de la Commission de législation fiscale de la Chambre avait ajouté, à la suite des établissements publics, les établissements d'utilité publique. (Rapport de M. Landry, *J. off.*, Chambre, 1918, Doc. parl., annexe 4025, p. 1795).

Cet article 16, ainsi libellé, fut adopté par la Chambre (*J. off.*, Chambre 1917, débats, p. 3428) ; mais il fut disjoint par le Sénat (*J. off.*, Sénat, 1917, débats, p. 1226) ; il fut ensuite rétabli par la Chambre (*J. off.*, Chambre, 1917, débats, p. 3723).

Lorsque l'article 16 revint devant le Sénat, pour la deuxième fois, la Commission sénatoriale décida d'exclure du bénéfice de l'exemption de la Taxe, les établissements d'utilité publique. (Rapport de M. Milliès-Lacroix, *J. off.*, Sénat, 1917, Doc. parl., annexe 455, p. 829).

Le Sénat adopta cette solution sur les explication de M. Milliès-Lacroix, rapporteur de la Commission.

M. Milliès-Lacroix, *rapporteur*. — « Il nous paraît abusif que ces établissements ne soient pas atteints par la Taxe Successorale. Leur nombre est considérable et leur utilité n'est pas parfaitement démontrée, mais nous admettons qu'ils ne subissent pas de relèvement de droits de succession. » (*J. off.*, Sénat, 1917, Débats, p. 1255.)

L'article 16, modifié par le Sénat, fut ensuite adopté par la Chambre (2e séance du 31 décembre 1917, *J. off*, Chambre, 1917, Débats, p. 3735.)

Ainsi, le paragraphe 1er de l'article 16 ne dispense pas de la Taxe Successorale les établissements d'utilité publique, mais le paragraphe 2 de cet article les fait bénéficier, comme les départements, communes et établissements publics, d'un régime privilégié pour les droits de mutation par décès. Il maintient, en leur faveur, le tarif de la loi du 25 février 1901, article 19 (9 %).

Dans la loi du 25 juin 1920, le législateur a encore augmenté les droits de mutation par décès, mais l'article 33 de cette loi conserve, au profit des départements, communes, établissements publics et d'utilité publique, le tarif de la loi du 25 février 1901, article 19 (9 %). Cependant le législateur ne s'est pas prononcé, au sujet de l'application de la Taxe Successorale.

Dans le silence de la loi, on se demandait si les départements, communes et établissements publics étaient toujours dispensés de la Taxe Successorale.

M. Courtial, député, le 3 février 1921, déposa, à ce sujet, au *Journal officiel*, une question écrite adressée au Ministre des Finances, qui répondit en ces termes, le 1er mars 1921 (*J. off.*, Chambre, 1921, Débats, p. 1091) :

« La loi du 25 juin 1920 n'ayant pas abrogé l'article 16, premier alinéa, de la loi du 31 décembre 1917, les legs aux départements, communes, établissements publics restent exemptés de la Taxe Successorale, qui doit toutefois être calculée, selon les prescriptions de l'article 29 de la loi du 25 juin 1920, sur le capital net global de la succession, sauf pour la perception, à déduire, ensuite, du montant de la Taxe ainsi liquidée, la fraction proportionnelle au montant des legs dont il s'agit. »

Cependant, il convient d'établir une distinction entre les legs particuliers et les legs universels ou à titre universel.

Le paiement de la Taxe Successorale prélevée sur le montant des legs particuliers, a été mis à la charge des héritiers et successeurs universels par l'article 29 de la loi du 25 juin 1920; la dispense des droits de Taxe, prévue par l'article 16 de la loi du 31 décembre 1917, profite donc aux héritiers ou successeurs universels.

Tandis que pour les legs universels ou à titre universel, l'exemption de l'impôt est à l'avantage du département, de la commune ou de l'établissement public bénéficiaire.

Mais il peut se présenter une autre difficulté, le département, la commune, l'établissement public peuvent être institués légataires universels à charge d'acquitter un legs particulier.

L'Administration n'a pas encore envisagé cette question, mais elle a été exposée, critiquée et discutée dans un article du *Journal du Notariat* (10 février 1921, II[e] partie, p. 19).

« L'article 16 de la loi du 31 décembre 1917 porte que les départements, communes et établissements publics sont exempts pour les legs qu'ils recueillent, du paiement de la Taxe Successorale.

« L'immunité ainsi accordée à ces collectivités et établissements s'applique à tous les legs qu'ils recueillent et, par conséquent aux legs universels aussi bien qu'aux legs particuliers.

« Or, le legs universel a pour objet l'universalité des biens que le testateur a laissés au moment de son décès (art. 1003, C. C.). C'est, par conséquent, cette universalité qui est affranchie de la Taxe Successorale, alors même que le légataire universel serait tenu de consentir la délivrance d'un legs d'un legs particulier.

« Cette solution s'impose d'autant plus qu'actuellement les legs particuliers se trouvent eux-mêmes affranchis de la Taxe en vertu de l'article 29 de la loi du 25 juin 1920.

« Aussi, estimons-nous qu'une commune instituée légataire universelle, à charge d'acquitter un legs au profit d'un tiers, est dispensée par l'article 16 de la loi du 31 décembre 1917 du paiement de la Taxe Successorale sur la totalité de l'actif héréditaire,

bien qu'il s'agisse d'une succession grevée d'un legs particuliers. »

## § III

### Legs au profit de l'Etat

L'article 16 de la loi du 31 décembre 1917 ne donne aucune indication au sujet des legs ou libéralités au profit de l'Etat.

Malgré l'absence de texte, il faut considérer l'Etat comme étant également affranchi de la Taxe Successorale.

D'abord, l'Etat est, au premier chef, un établissement public et on ne comprendrait pas que la loi du 31 décembre 1917, imposât la Taxe Successorale à l'Etat, alors qu'il est dispensé du paiement de tous les droits de mutation par décès (art. 70, § 3, n° 1, Loi du 22 frimaire, an VII).

Nous avons, en outre, à faire l'observation suivante :

Les libéralités au profit de l'Etat, des départements, des communes, des établissements publics, doivent être autorisées pour être définitives. Jusqu'au jour où cette autorisation est accordée, les biens légués sont la propriété des héritiers. Ces ayants droit sont-ils redevables de la Taxe ?

Une solution de l'Administration, en date du 11 septembre 1918, est ainsi conçue :

« Les legs faits à l'Etat sont exempts, tant de la Taxe Successorale que des droits de mutation par décès proprement dits. Mais, les biens légués restant la propriété des héritiers ou des légataires universels jusqu'au jour où l'autorité compétente a autorisé l'acceptation du legs, dans tous les cas où cette autorisation est nécessaire, ceux-ci sont redevables, en principe de la Taxe Successorale sur ces biens, comme sur ceux qui leur sont dévolus. Ils jouissent simplement, pour acquitter la Taxe, du délai spécial accordé par l'article 19 de la loi du 25 février 1901 et l'article 7 de la loi du 17 avril 1916.

« Le bénéfice de ce délai doit, d'ailleurs, être considéré comme revendiqué, implicitement, lorsque les héritiers ont requis dans leur déclaration la déduction du legs. » (Inst. gén., n° 3581, p. 59).

Cette solution est relative à un legs au profit de l'Etat, mais elle s'applique également aux legs faits aux départements, communes et établissements publics.

L'article 7 de la loi du 17 avril 1916 dispose :

« ART. 7. — Doivent être entendues, comme s'appliquant à toute succession comprenant des biens légués aux départements et autres établissements publics ou d'utilité publique, les dispositions du 4e paragraphe de l'article 19 de la loi du 25 février 1901, relatives au délai dans lequel les héritiers ou légataires saisis de la succession, sont tenus de payer les droits de mutation par décès sur ces biens. Ce délai ne courra, pour chaque hérédité, qu'à partir du jour où l'autorité compétente aura statué sur la demande en autorisation d'accepter le legs, sans que le paiement des droits puisse être différé *au-delà de deux années* à compter du décès de l'auteur de la succession. »

En raison de ce délai, l'héritier sera admis à faire sa déclaration, en tenant compte des legs faits au profit de l'Etat, du département, de la commune ou de l'établissement public, mais en requérant expressément l'application du sursis concédé à la fraction d'impôt correspondant aux valeurs léguées.

A défaut d'autorisation d'accepter le legs, l'héritier sera tenu de compléter sa déclaration et de payer les droits dans un délai de six mois et en tout cas avant l'expiration du délai de deux ans imparti par les lois du 25 février 1901, article 19, et du 17 avril 1916, article 7.

## CHAPITRE II

# La liquidation de la Taxe Successorale

Aux termes de l'article 29, § 3, de la loi du 25 juin 1920 :

« Sont applicables à la Taxe Successorale, les dispositions qui régissent la liquidation, le paiement et le recouvrement des droits de mutation par décès, ainsi que les pénalités pour défaut de déclaration dans le délai, omission ou fausse déclaration.

« Le paiement de la totalité de la Taxe est à la charge des héritiers, donataires ou légataires universels ou à titre universel qui doivent l'effectuer dans les mêmes délais que les droits de mutation par décès ».

Il résulte de ce texte que le législateur a décidé d'appliquer à la Taxe Successorale, toute les règles relatives à la liquidation, au paiement, au recouvrement et aux pénalités des droits de mutation par décès.

Il ne faudrait pas croire que cette disposition fiscale soit aussi parfaite et aussi satisfaisante que semble l'indiquer l'article 29; en réalité, elle se heurte à de nombreuses difficultés d'espèces et la simplicité du procédé employé par le législateur provoque, au contraire, de sérieuses complications.

C'est ce que nous allons montrer en examinant successivement : 1° le calcul de la Taxe Successorale; 2° la répartition de la Taxe entre les ayants droit; 3° les modes de paiement de la Taxe; 4° et enfin, les pénalités prévues par la loi.

## Section I

## Le Calcul de la Taxe Successorale

Il existe, entre la Taxe Successorale et les droits de mutation par décès, certaines différences qu'il convient de préciser.

Le paragraphe premier de l'article 29 de la loi du 25 juin 1920 dispose que le tarif de la Taxe Successorale est progressif et par tranches et qu'il se perçoit sur le capital net global de la succession.

Nous avons donc à examiner, d'abord, le tarif de la Taxe; ensuite l'établissement du capital net global; puis nous rechercherons si les droits de Taxe sont susceptibles d'une réduction comme les droits de mutation par décès.

### § Ier

### Le tarif de la Taxe successorale

Le tarif de la Taxe est progressif et par tranches, ce qui veut dire que l'actif net de la succession se divise par fractions et que chacune d'elles est soumise à un taux d'autant plus élevé que la valeur de cette fraction est plus importante.

En outre, ce tarif est doublement progressif comme celui des droits de mutation par décès, mais il existe entre eux les différences suivantes :

1°. — La progressivité du tarif des droits de mutation par décès s'applique à l'émolument recueilli par chaque héritier; la progresivité de la Taxe s'étend à l'ensemble de la succession.

2°. — De plus, le tarif des droits de mutation par décès varie, d'abord, avec le degré de parenté existant entre l'héritier et le défunt; et, ensuite selon l'importance des biens recueillis; le tarif de la Taxe Successorale est gradué, d'une part, en raison du nombre des enfants laissés par le défunt, et d'autre part, en raison de l'importance de la succession.

Ces particularités méritent d'être signalées; elles sont fondamentales et nous permettront notamment de résoudre certaines difficultés.

## § II

## Le capital net global

L'article 29, § 1er, dispose que la Taxe Successorale se perçoit sur le « Capital net global de la succession ».

Que faut-il entendre par cette expression fiscale : « capital net global de la succession? »

Le législateur a décidé que la Taxe Successorale se prélèverait sur l'ensemble, sur la totalité des biens transmis, déduction faite des dettes de la succession et non pas, comme les droits de mutation par décès, sur la part revenant à chacun des héritiers.

Pour établir ce capital net global, il faut donc considérer la masse active de la succession et en détruire le passif de l'hérédité.

En droit fiscal, la déduction du passif dans une succession est déterminée par les dispositions de l'article 3 de la loi du 25 février 1901, qui a introduit, en matière successorale, pour la perception des droits de mutation par décès, le principe de la déduction des dettes.

Cet article est ainsi conçu :

Article 3. — « Pour la liquidation et le paiement des droits de mutation par décès, seront déduites les dettes à la charge du défunt, dont l'existence, au jour de l'ouverture de la succession sera dûment justifiée par des titres susceptibles de faire preuve en justice contre le défunt ».

Les mêmes règles fiscales servent donc à la fois à déterminer le capital net global soumis à la Taxe Successorale et l'actif de succession assujetti aux droits de mutation par décès.

Il semblerait, en conséquence, que le capital net global doive bénéficier de toutes les déductions et de tous les avantages prévus au profit des capitaux soumis aux droits de mutation par décès.

En réalité, de nombreuses difficultés d'application ont été soulevées et, notamment, la question s'est posée de savoir si le

capital net global soumis à la Taxe devait comprendre les rapports à succession ou encore, les biens, objet d'un retour légal ; de même si les legs particuliers devaient être considérés directement transmis aux bénéficiaires comme en matière de mutation par décès ou, au contraire, devaient figurer dans l'actif net global de la succession.

Nous allons examiner successivement ces différentes hypothèses :

### 1° Les Rapports a succession

Aux termes de l'article 843 du Code Civil : « Tout héritier, même bénéficiaire, venant à une succession, doit rapporter à ses co-héritiers tout ce qu'il a reçu du défunt, par donations entre vifs, directement ou indirectement ; il ne peut retenir les dons à lui faits par le défunt, à moins qu'ils ne lui aient été faits expressément par préciput et hors part ou avec dispense de rapport ».

Les biens ainsi rapportés à la succession par l'héritier donataire, doivent-ils être compris dans le capital net global soumis à la Taxe?

Cette difficulté a été soumise à la Direction Générale de l'Enregistrement, qui s'est prononcée dans une solution en date du 27 juillet 1918 (Inst. gén. 1919, n° 3.581, § 24, p. 60).

« Sont applicables à la Taxe Successorale, dit cette solution, les dispositions qui régissent la liquidation, le paiement et le recouvrement des droits de mutation.

« Dès lors, la Taxe, dans les cas où elle est exigible ne saurait atteindre les sommes ou valeurs qui, pour un motif quelconque, échappent à l'impôt de mutation par décès. Elle ne peut atteindre, spécialement, les rapports qui, ayant déjà supporté le droit de mutation entre vifs à titre gratuit, doivent, à ce titre, être distraits de la masse héréditaire pour le calcul des droits sur les parts nettes transmises par décès. »

En l'espèce, l'Administration fait l'application de la règle fondamentale, en droit fiscal « non bis in idem » ; deux droits ne peuvent être perçus à l'occasion de la même mutation.

Les biens rapportés ont déjà supporté le droit de donation,

relatif à leur transmission entre les mains des héritiers; ils ne peuvent encore être soumis à un droit de mutation par décès et à la Taxe Successorale.

Cette solution est fondée; les droits du Trésor sont respectés, puisqu'ils ont été acquittés au moment de la donation entre vifs.

Il n'y a donc pas lieu, dans une déclaration de succession de comprendre et de faire état des rapports; ils ne sont assujettis ni aux droits de mutation, ni à la Taxe Successorale.

Evidemment, les biens donnés antérieurement à la loi du 31 décembre 1917, profitent d'un certain avantage; les droits de donations entre vifs ne comportaient pas, alors, de majorations, en raison du nombre des enfants du donateur. Mais, nous devons opposer à l'Administration, qu'en droit fiscal, pour la perception d'un droit, il convient de se placer au moment de la mutation; en l'espèce, cette mutation est antérieure au décès.

2°. — Le retour légal et le retour conventionnel

On appelle droit de retour, le droit en vertu duquel un bien transmis à titre gratuit retourne, sous certaines conditions, soit au donateur, soit à ses descendants.

Il existe deux sortes de retour : le retour légal et le retour conventionnel.

A. — Le retour légal est celui en vertu duquel les biens transmis à titre gratuit à une personne décédée sans postérité, retournent à titre de succession au donateur ou à ses descendants. Ce droit dérive de la loi.

Le Code civil a prévu et réglementé trois cas de retour légal.

1°. — Au profit de l'adoptant ou de ses enfants (art. 351 et 352 C. C.).

2° Au profit de l'ascendant donateur (art. 747 C. C.).

3° Au profit des frères et sœurs légitimes de l'enfant naturel (art. 766 C. C.).

B. — Le retour conventionnel est le droit de retour que le donateur, aux termes de l'article 951 du Code civil, peut stipuler pour les biens composant la donation, au cas de prédécès, soit du donataire, soit du donataire et de ses descendants. Il ne

peut être stipulé qu'en faveur du donateur seul (art. 951 C. C.).

A cet effet, le capital net global soumis à la Taxe successorale, doit-il comprendre les biens, objet d'un retour légal ou d'un retour conventionnel?

Nous allons examiner ces deux cas.

### A. — *Retour légal*

Dans ses instructions générales relatives à la Taxe Successorale, l'Administration n'a pas envisagé cette difficulté; mais elle a été soumise au Ministre des Finances par M. Poitou-Duplessy, député (J. off. 20 mai 1921, question n° 9.053).

Comme il s'agissait d'un cas d'espèce, le Ministre des Finances, par souci de la hiérarchie administrative, crut devoir ne pas se prononcer, et répondit en ces termes (J. off. 8 juin 1921, Chambre, Déb. parl., p. 2.606).

« Les questions que soulève la liquidation des droits d'enregistrement et notamment, celles des droits de mutation par décès ou de la Taxe Successorale rentrent dans les attributions des receveurs (art. 28, L. du 22 Frimaire an VII), sauf le contrôle ultérieur de l'Administration supérieure et sous réserve de la faculté qui appartient aux redevables de demander amiablement ou judicieusement le redressement des perceptions jugées excessives. Sous peine de déplacer les responsabilités, l'autorité supérieure ne peut pour le règlement, a priori des cas concrets, se substituer au préposé chargé de la mission de percevoir l'impôt ».

A la suite de cette réponse, M. Poitou-Duplessy, député, dégagea de sa première question, le principe fiscal de l'application de la Taxe aux biens soumis au retour légal et demanda au Ministre des Finances, si le bénéficiaire du retour légal, dans une succession anomale, devait supporter, de ce chef, une part de la Taxe Successorale (question écrite, J. off. 12 juin 1921, n° 9.662).

Le ministre trancha le différend par ces simples mots : « Réponse affirmative » (J. off. Chambre 1921, Débats parlementaires, p. 3.180).

Cette décision est fondée, en effet, le retour légal s'exerce à titre successif. Les biens, objet d'un retour légal, font partie de la succession ; mais au lieu d'être dévolus aux héritiers, ils font retour au donateur, en vertu d'une disposition spéciale de la loi. Le retour légal donne, ainsi, ouverture aux droits de mutation par décès (Cass. 28 décembre 1829, S. 29-1-59).

En conséquence, les biens, objet d'un retour légal, doivent être compris dans l'actif net global de la succession et assujettis à la Taxe Sucessorale.

### B. — *Retour conventionnel*

A notre avis, il en est autrement pour les biens qui font retour à l'ascendant, en vertu d'une clausse formellement exprimée dans la donation. Le donateur rentre dans les biens donnés par une suite nécessaire de l'acte primitif. Le retour s'opère par l'effet d'un clause inhérente au contrat de donation ; les biens, objet de ce retour, ne font donc pas partie de la succession du donataire.

D'où cette première conséquence, les droits de mutation par décès ne sont pas dûs (Décision du Ministre des Finances du 27 décembre 1807, Instruction générale 366, § 18).

De même, ces biens ne peuvent être compris dans l'actif net global, puisqu'ils ne figurent pas dans la succession du donataire, ils ne sont pas soumis à la Taxe Successorale.

### 3°. — Les Legs particuliers

L'actif net global de la succession doit-il comprendre les legs particuliers?

Le legs particulier est une charge de la succession ; cependant, le droit au legs s'acquiert par le seul effet de l'ouverture de la succession (art. 1.014 C. C.). Ce droit, suivant les cas, est un droit de propriété, lorsque le défunt a légué une chose déterminée ; c'est un droit de créance, lorsque le legs a pour objet des choses de genre ou une somme d'argent. Mais ce droit est acquis, dès la mort du testateur, sans que le légataire n'ait aucun acte à accomplir et le bénéficiaire du legs devient propriétaire ou

titulaire d'un droit de créance par le seul fait qu'il survit au défunt (Planiol, op. cit. t. III, p. 167).

C'est en raison de ces principes qu'une décision du Ministre des Finances, relative aux droits de mutation par décès à percevoir sur les legs, en date du 17 février 1807 (instr. gén. 366, § 9) prescrit que les objets légués à titre particulier doivent être distraits de la déclaration de succession faite par l'héritier qui n'est tenu au paiement des droits que sur les biens qu'il recueille ; les droits de mutation sur les legs devant être acquittés directement par le légataire particulier.

Cette décision a été confirmée par de nombreux jugements et arrêts, nous rappellerons, notamment, un arrêt de la Cour de Cassation du 30 mars 1858 (D. 58. 1. 151) qui décide qu'un legs particulier constitue « une mutation directe entre le testateur et le légataire et que le droit de mutation doit être acquitté par le légataire et non par l'héritier ».

De plus, aux termes de l'article 32 de la loi du 22 Frimaire an VII, il n'y a de solidarité pour le paiement des droits qu'entre les co-héritiers ; il n'y a pas de solidarité entre l'héritier et le légataire particulier.

La déclaration de succession présentée au bureau de l'Enregistrement par l'héritier n'a donc pas à faire état des legs particuliers, et, d'autre part, l'héritier, en présence des légataires particuliers, n'est pas tenu des droits de mutation sur toute la succession, il doit acquitter les droits sur la part qu'il recueille déduction faite des legs.

Les lois fiscales du 31 décembre (art. 10) et du 25 juin 1920 (art. 29) disposent que les règles qui régissent les droits de mutations par décès sont applicables à la Taxe ; il s'agit de savoir si le capital net global doit comprendre les biens légués ou, au contraire, s'il faut les déduire de la succession pour le calcul de la Taxe?

Cette question a été soumise à la Direction Générale qui s'est prononcée dans une solution en date du 6 novembre 1918 (instr. gén. 1919, n° 3.581, § 23, p. 64).

« En premier lieu, dit cette solution, la déduction des char-

ges ne doit s'exercer que dans les conditions prévues par l'article 3 de la loi du 25 février 1901 pour la déduction des dettes ».

Cette solution n'est pas à l'abri de toute critique, elle pouvait être discutée sous le régime de l'article 10 de la loi du 31 décembre 1917, mais le législateur a tranché le différend en décidant, suivant l'article 29 de la loi du 25 juin 1920, que *le paiement de la totalité* de la Taxe serait à la charge des héritiers, donataires ou légataires universels ou à titre universel.

En réalité, la question ne se pose plus actuellement.

Le régime nouveau de la répartition de la Taxe Successorale, institué par l'article 29 de la loi du 25 juin 1920 permet à l'Administration de profiter du tarif progressif sur toute la succession.

En effet, les legs particuliers ne peuvent plus être déduits du capital net global, puisque le paiement de la totalité de la Taxe est à la charge des héritiers et des successeurs universels; cependant, nous devons dire que cette solution n'est pas parfaite et nous verrons, dans notre section deuxième, qu'une nouvelle difficulté se présente au sujet de la contribution des légataires particuliers au paiement de la Taxe Successorale, conformément aux dispositions de l'article 1.016 du Code civil.

## § III

## La Taxe Successorale est-elle réductible ?

Il nous reste à rechercher si le montant de la Taxe Successorale, calculé comme nous l'avons vu d'après un tarif progressif et par tranches sur le capital net global de la succession, est susceptible d'une réduction.

A ce sujet, nous devons nous reporter aux articles 30, § 5 et 31 de la loi du 25 juin 1920.

1°. — *Article 30,* § 5 (Cumul de la Taxe et des droits de mutation par décès dépassant 80 %).

L'article 30, § 5 de la loi du 25 juin 1920 est ainsi conçu :

« Le total de la fraction de la Taxe Successorale incombant à

un héritier donataire ou légataire, et des droits de mutation par décès à la charge de cet héritier, donataire ou légataire, ne pourra excéder 80 % de la part nette qui lui est dévolue, calculée sur l'actif héréditaire net, sans déduction de la Taxe Successorale. La réduction portera sur les droits de mutation par décès ».

L'article 30 in fine est précis, la réduction ne peut porter que sur les droits de mutation par décès, la Taxe ne peut pas être réduite.

Cependant, une difficulté peut se présenter lorsque la taxe dépasse elle-même 80 %, ce qui peut se produire sous le régime nouveau de l'article 29 de la loi du 25 juin 1920, qui met le paiement de la totalité de la Taxe, à la charge des héritiers ou successeurs universels.

Un héritier peut, en effet, être obligé de payer au Trésor plus de 80 % de Taxe, si les legs particuliers sont très importants.

Mais dans ce cas, il faut tenir compte de la contribution des légataires particuliers. En effet, les termes de l'article 30 § 5 sont précis et il s'agit de la fraction de Taxe *incombant à l'héritier*. Nous aurons à examiner cette hypothèse dans notre section deuxième, mais nous pouvons dire, dès maintenant, que grâce à la contribution des légataires particuliers, jamais la part de Taxe incombant à l'héritier ne peut dépasser 80 % de sa part nette dans l'actif héréditaire.

En conséquence, l'article 30 § 5 demeure applicable et la réduction des droits portera sur les droits de mutation par décès.

2° *Article* 31 *de la loi du* 25 *juin* 1920 (Héritier ayant plus de trois enfants vivants).

L'article 31 de la loi du 25 juin 1920, reprenant les termes de l'article 13 de la loi du 31 décembre 1917, accorde à l'héritier donataire ou légataire qui a quatre enfants ou plus, vivants au moment de l'ouverture de la succession, une réduction de 10 % pour chaque enfant, en sus du troisième, sur les droits de mutation par décès, sans que cette réduction puisse dépasser 2.000 francs et que la réduction puisse excéder 50 %.

Cette disposition s'applique-t-elle au profit de l'héritier ou du légataire pour sa part dans le montant de la Taxe Successorale.

A notre avis, le texte est précis, la réduction ne peut porter que sur les droits de mutation.

Ceci résulte, d'une part, des déclarations expresses de M. Landry, député, qui, dans son rapport au nom de la commission de législation fiscale de la Chambre (J. off. Chambre 1917, Débats parlem. annexe 4.025), a précisé, dans l'exposé des motifs de l'article 13, que la réduction de 10 % prévue par cet article s'appliquait aux droits de mutation par décès proprement dits et ne s'étendait pas à la Taxe prélevée sur le capital net global de la succession.

D'autre part, au moment du vote de l'article 10 de la loi du 31 décembre 1917 instituant la Taxe Successorale, un amendement fut déposé sur le bureau de la Chambre par M. Margaine, député, tendant à dégrever également d'une partie de la Taxe, les héritiers ayant plus de trois enfants; mais cet amendement fut repoussé par la Chambre (J. off. Chambre 1917, Déb. parl. p. 422, col. 3).

Enfin, M. Fortin, sénateur, demanda au ministre des Finances par question écrite au Journal Officiel, si l'on devait interpréter dans un sens large, les termes de l'article 13 de la loi du 31 décembre 1917 en l'appliquant à la Taxe Successorale. Le Ministre des Finances, dans sa réponse contenue au Journal officiel du 14 mai 1919 a déclaré que l'interprétation de l'article 13 n'offrait aucune difficulté et que la réduction ne s'appliquait pas à la Taxe Successorale.

L'article 13 de la loi du 31 décembre 1917 et l'article 31 de la loi du 25 juin 1920 sont donc suffisamment précis et limitent spécialement le bénéfice de la réduction aux droits de mutation par décès.

En définitive, la Taxe successorale ne peut bénéficier d'aucune réduction et l'on peut poser ce principe fiscal : Dans aucun cas, la Taxe Successorale ne peut être réduite.

## Section II

## La Répartition de la Taxe Successorale

Nous rappelons que l'article 29, in fine, de la loi du 25 juin 1920, est ainsi conçu :

« Le paiement de la totalité de la Taxe est à la charge des héritiers, donateurs ou légataires universels ou à titre universel qui doivent l'effectuer dans les mêmes délais que les droits de mutation par décès ».

D'après l'article 29, le paiement de la Taxe est à la charge des successeurs universels, c'est une dette personnelle de ces ayants droit et elle se répartit entre eux.

Mais l'Administration, dans son instruction du 10 janvier 1918, n° 3.526 décide que la Taxe Successorale doit être déduite du capital net global, préalablement au partage de la succession entre les héritiers.

La Taxe Successorale serait-elle assimilée à une dette de la succession qui serait retranchée de la masse active de l'hérédité et dont la répartition se trouverait faite, ipso facto, au même titre et de la même manière que le passif ordinaire de la succession?

En d'autres termes, la Taxe Successorale doit-elle être considérée comme une charge de la succession à répartir entre les ayants droit ou au contraire assimilée à une dette de la succession à déduire purement et simplement de l'actif de la succession.

Une contradiction existerait-elle entre les dispositions de l'article 29 de la loi du 25 juin 1920 et celles de l'instruction de l'Administration n° 3.526.

### § I^er^

### La déduction de la Taxe successorale

L'instruction de l'Administration n° 3.526 en date du 10 janvier 1918, donne au sujet de la déduction de la Taxe Successorale les explications suivantes :

« Il a été entendu, au cours des travaux préparatoires de la loi, que, par dérogation au principe général inscrit dans l'article 3 de la loi du 25 février 1901, il y a lieu pour la détermination de la part nette recueillie par chaque ayant droit, de déduire de l'actif, le montant de la Taxe Successorale, bien que cette Taxe ne constitue pas une dette du défunt ». (Décision du Ministre des Finances 10 janvier 1918; lettre du Ministre des Finances au Président de la Commission du budget).

Nous dirons que les dispositions de cette instruction qui ont pour fondement les travaux préparatoires de la loi ne s'opposent pas à la répartition de la Taxe Successorale. L'Administration, en décidant que la Taxe doit être déduite de l'actif net de la succession, n'envisage pas le paiement de la Taxe Sucessorale, mais le partage de la succession et la perception des droits de mutation par décès.

Elle considère que la Taxe a déjà été payée par les héritiers et successeurs universels et a été prélevée sur le capital net global; et qu'il convient de la déduire de l'actif de la succession avant de procéder à l'établissement de la part de chaque ayant droit qui sera soumise aux droits de mutation par décès.

L'Administration ne dit pas, dans son instruction, que la Taxe est un passif de succession; la Taxe Successorale, au contraire, est une charge de la succession, de la même nature que les droits de mutation par décès et nous savons que la jurisprudence est formelle; les droits de mutations par décès ne peuvent être déduits de l'actif de l'hérédité (Cass. 2 juin 1869, S. 69-1-428; Cass. 19 novembre 1888, D. 90-1-78).

En l'espèce, il s'agit de la perception successive de deux impôts sur un même capital.

L'Administration s'inspirant des Travaux parlementaires a décidé que par dérogation à l'article 3 de la loi du 25 février 1901, qui ne prévoit que la déduction des dettes du défunt, la Taxe Successorale, qui a été l'objet d'un premier prélèvement sur le capital net global, ne devait plus être compris dans l'actif à partager.

La déduction de la Taxe de l'actif de la succession a pour objet

d'éviter des droits de mutation par décès sur le montant d'un impôt déjà perçu; elle est donc complètement étrangère à la répartition de la Taxe entre les héritiers et successeurs universels.

En définitive, le montant des droits de la Taxe Successorale qui a été prélevé sur l'actif de la succession, ne figure plus dans cet actif et ne peut être l'objet d'une perception pour les droits de mutation par décès; mais cette déduction ne s'oppose, en aucune façon, à la répartition de la Taxe entre les successibles.

## § II

## La répartition de la Taxe Successorale

Le législateur a évolué dans sa conception de la répartition de la Taxe Successorale et le procédé, d'abord, adopté par l'article 10 de la loi du 31 décembre 1917, a été modifié par l'article 29 de la loi du 25 juin 1920.

Nous allons examiner ces deux modes de répartition.

### 1° La répartition de la Taxe d'après l'article 10 de la loi du 31 décembre 1917

L'article 10, *in fine*, de la loi du 31 décembre 1917, était ainsi conçu :

« Le paiement de la totalité de la taxe est effectué par les héritiers, donataires ou légataires universels ou à titre universel dans les mêmes délais que les droits de mutation par décès et *sauf leur recours contre les autres ayants droit,* qui sont tenus de supporter la taxe proportionnellement à leur part dans la succession. »

Ainsi, aux termes de l'article 10, le législateur avait décidé de faire supporter le paiement de la Taxe par les héritiers, donataires ou légataires universels, et en même temps, il avait prévu à leur profit, contre les légataires particuliers, un recours proportionnel à leurs legs.

Il faut donc distinguer dans l'article 10, d'une part, l'*obligation* au paiement de la Taxe pour les héritiers et successeurs

universels et, d'autre part, *la contribution* à la Taxe pour les légataires particuliers.

L'obligation à la Taxe consiste dans l'étendue des droits du Fisc à l'encontre de chacun des successibles pour le paiement de l'impôt.

La contribution à la Taxe, au contraire, n'existe que dans les rapports des successibles entre eux et consiste à déterminer dans quelle mesure, chacun d'eux doit supporter, définitivement, le paiement de l'impôt.

Le législateur, par souci d'équité fiscale, avait stipulé la contribution proportionnelle des légataires particuliers. Ce procédé avait pour objet de corriger les conséquences injustes de l'obligation à la Taxe, l'impôt devenait proportionnel entre tous les ayants droit. L'intention était bonne, mais l'application de ce principe, insuffisamment approfondi, devait conduire à de nombreuses complications dans la perception de l'impôt.

1° Une première difficulté se présentait dans la liquidation des droits de mutation par décès sur les legs particuliers.

Pour calculer ces droits de mutation, il fallait tenir compte de la contribution proportionnelle de chaque légataire particulier dans le paiement de la Taxe et en déduire le montant dans chaque legs.

Ce travail exigeait souvent des calculs fort longs et laborieux.

2° De plus, lorsque les legs particuliers faisaient l'objet d'une déclaration antérieure à celles des héritiers ou légataires universels, la taxe était due sur la totalité de la succession et cette déclaration ne pouvait donner lieu qu'à une perception provisoire. Ceci compliquait encore les opérations de recettes ; la Régie devait tenir compte des sommes versées par les légataires particuliers dans les paiements ultérieurs effectués par les successeurs.

3° En outre, deux legs d'une même valeur payaient une taxe différente, suivant qu'ils dépendaient de successions d'inégale importance ; plus le capital global était élevé, plus se trouvait augmentée la part du taux du legs particulier, et cependant il ne s'agissait toujours que de la même somme.

### 2° La répartition de la Taxe d'après l'article 29 de la loi du 25 juin 1920

En raison de toutes ces difficultés, objet de vives réclamations présentées par l'Administration de l'Enregistrement, le législateur, dans la loi du 25 juin 1920, modifia les dispositions relatives à la répartition de la Taxe.

C'est ainsi que l'article 29, *in fine*, dispose :

« Le paiement de la totalité de la Taxe est à la charge des héritiers, donataires ou légataires universels ou à titre universel qui doivent l'effectuer dans les mêmes délais que les droits de mutation par décès. »

Aux termes de cet article, le législateur se prononce simplement sur l'obligation au paiement de la Taxe, et les dispositions relatives à la contribution des légataires particuliers contenues dans l'ancien article 10 de la loi du 31 décembre 1917 ont été supprimées.

Comment faut-il interpréter cette modification ? Quelle est la portée exacte de l'article 29 ?

Dans son instruction n° 3.645, du 21 octobre 1920, relative à la loi du 25 juin 1920, l'Administration, à ce sujet, s'exprime de la façon suivante :

« Les successeurs universels sont obligés, comme par le passé, au paiement de la Taxe, *ils auront aussi à la supporter définitivement*, chacun pour une fraction proportionnelle à la part qu'il recueille dans la succession, *sans contribution des autres ayants droit*. Par suite, les legs particuliers doivent désormais supporter les droits de mutation par décès, sans qu'il y ait à déduire de l'émolument du légataire, sa part contributive dans la Taxe Successorale. Ces legs peuvent donc, en principe, être déclarés et soumis à une perception définitive, alors même que l'héritier ou le successeur universel n'aurait pas encore suscrit de déclaration. »

Cette solution ne nous paraît pas fondée.

L'Administration s'est uniquement inspirée des arguments présentés dans l'exposé des motifs du projet de loi, et repris

dans le rapport de la Commission sénatoriale; mais, elle s'est laissée surprendre et c'est à tort qu'elle déclare, dans son instruction 3.645, qu'il n'existe aucune contribution pour les légataires particuliers dans le paiement des droits de mutation relatifs à leurs legs.

M. Klotz, dans l'exposé des motifs de son projet de loi déposé le 13 janvier 1920 (*J. off.*, Chambre 1920, doc. parl., annexe 166, p. 10), s'exprimait de la façon suivante :

« Le recours ainsi réservé aux successeurs universels du défunt a pour conséquence d'obliger les légataires particuliers à payer une fraction de la Taxe proportionnelle au montant de leur legs...

« Ce recours paraît, d'ailleurs, contraire au principe de la Taxe, celle-ci a le caractère d'un prélèvement effectué par l'État sur la masse héréditaire, pour compenser les charges fiscales, que l'absence ou le petit nombre d'enfants a permis au défunt d'éviter. La succession dévolue aux divers ayants droit ne se compose, donc, en réalité, que du surplus de la masse et ce surplus doit être réparti entre les ayants droit, conformément « *Au droit civil* », de sorte que les les légataires particuliers doivent toucher *intégralement leur legs,* s'il n'entame pas la réserve.

« Il semble, donc, indispensable pour restituer à la Taxe successorale son véritable caractère, de supprimer le droit de recours réservé par la disposition finale de l'article 10 du 31 décembre 1917. »

Cette même erreur a été répétée par M. Paul Doumer, dans son rapport au nom de la Commission des finances du Sénat, déposé le 30 avril 1920 (*J. off.*, Sénat 1920, doc. parl., annexe 201, p. 76, vol. 1).

M. Doumer fait la déclaration suivante :

« C'est ce droit de recours que nous nous proposons de supprimer. Il a, en effet, cette conséquence inadmissible résultant du caractère progressif du tarif, que les légataires particuliers d'une même somme sont assujettis à une taxe d'autant plus élevée que le défunt était plus riche.

« La suppression du droit de recours s'accorde, d'ailleurs avec

le caractère de la Taxe qui constitue un prélèvement effectué par le Trésor sur la succession et avec « *les principes du Code civil* », d'après lesquels les légataires particuliers *n'ont pas à contribuer au paiement du passif.* »

Les déclarations de MM. Klotz et Doumer, d'après lesquelles le Code Civil ne donne aucun recours aux successeurs universels contre les légataires particuliers pour les obliger à contribuer aux droits de mutation relatifs à leur legs, sont inexactes et l'Addministration, en interprétant dans ce sens l'alinéa 3 de l'article 29 de la loi du 25 juin 1920, a formulé, dans son instruction 3.645, une disposition erronée.

Certes, l'Administration est en droit de prétendre que les legs particuliers doivent supporter le paiement des droits de mutation par décès, sans déduction d'une part contributive de la Taxe ; de même, les legs peuvent être soumis à une perception définitive des droits de mutation par décès, alors même que les héritiers n'auront pas encore souscrit de déclaration.

Mais l'article 29 n'autorise aucunement l'Administration à soutenir que les successeurs universels devront supporter *définitivement* la Taxe sans contribution des légataires particuliers.

Les dispositions de l'article 29 sont relatives à l'obligation du paiement de la Taxe qui, en totalité, est à la charge des héritiers et successeurs universels ; le légataire particulier n'est pas tenu à l'obligation du paiement.

En supprimant dans l'article 29, les disposition de l'article 10 de la loi du 31 décembre 1917, relatives à la contribution proportionnelle du légataire particulier, le législateur a voulu éviter à l'Administration les difficultés de perception de la Taxe, et ne pas obliger les receveurs à tenir compte dans le paiement des droits de mutation sur les legs de la contribution des légataires particuliers au paiement de la Taxe ; mais, ceci ne veut pas dire comme le soutient l'Administration dans son instruction n° 3.645, que les héritiers et successeurs universels n'ont pas de recours contre les légataires particuliers.

Ce recours existe, aux termes de l'article 1.016 du Code civil qui n'est pas abrogé et dont les dispositions sont toujours en vigueur.

Cet article est ainsi conçu :

« Article 1.016. — Les droits d'enregistrement seront dus par le légataire. Le tout, s'il n'en a été autrement, ordonné par le testament. »

Les droits d'enregistrement, dont parle l'article 1.016 du Code civil, comprennent les droits de mutation par décès.

La doctrine et la jurisprudence sont d'accord sur ce point.

Parmi les auteurs, nous citerons :

Marcadé (*Op. cit.*, t. IV, p. 97, n° 132), qui s'exprime en ces termes :

« Article 1.016. — Quant aux droits d'enregistrement, c'est-à-dire de mutation de propriété, ils sont dus par celui qui acquiert cette propriété et, par conséquent, ici, le légataire... »

Demolombe (Cours de Droit civil, 1864, t. XXI, p. 480, n° 522).

« Quant aux droits d'enregistrement et de mutation, ils sont évidemment à la charge du légataire... »

Colin et Capitant (Cours élémentaire de Droit civil français, t. III, p. 893). :

« Les frais de la demande en délivrance, les droits de mutation sont une dette du légataire, à moins que le testateur n'en ait autrement décidé. »

Laurent (Principes du Droit civil français, 1876, t. XIV, p. 60).

Defrenois (Traité pratique du Notariat, t. XI, p. 532, n° 4.651).

En jurisprudence, nous indiquerons les arrêts et jugements suivants :

Cass., 16 janvier 1811 ; Cass., 4 février 1812 (Dalloz, Répertoire, V° Enregistrement, n°s 4.008 et 4.0009).

Cass., 19 novembre 1880 (*Journal de l'Enregistrement*, n° 23.150).

Cet arrêt porte, entre autres, ce motif :

« Attendu que cette clause a eu pour unique but d'affranchir les légataires particuliers du paiement des droits de mutation, qui aux termes de l'article 1.016 du Code Civil leur incombent,

s'il n'en a été ordonné autrement et de prescrire qu'ils devaient recevoir intégralement le montant de leur legs ».

De même, Cass., 15 juin 1895 (S. 97, 1, 42), qui décide :

« En ce qui touche les droits d'enregistrement et de mutation ; attendu qu'aux termes de l'art. 1.016 C. C., ces droits sont dus par le légataire, s'il n'en a été autrement ordonné par le testament. »

Nous citerons encore : C. de Nîmes, 17 juin 1856 (S. 57, 2, 225 ; D. 57, 2, 129).

C. de Paris : 29 mars 1881 (D. 83, 2, 109) dont l'arrêt est ainsi motivé :

« La Cour — sur le chef relatif au paiement des droits de mutation afférents aux legs contenus, soit dans le testament de Dejean père, soit dans son codicile ; considérant qu'aux termes de l'article 1.016 C. C. ces frais sont une charge qui incombe au légataire... »

Nous ajouterons également la jurisprudence des tribunaux de Rennes, 4 août 1868 ; de Redon, 23 février 1870 (S. 70, 2, 275).

Or, la Taxe Successorale est un droit de mutation par décès, qui doit être compris parmi les droits d'enregistrement de l'article 1.016 C. C.

Ainsi, cet article 1.016 donne un recours aux héritiers et successeurs universels contre les légataires particuliers et contrairement à l'interprétation administrative de l'instruction 3.645, les légataires particuliers, dans leurs rapports avec les héritiers et successeurs universels, doivent contribuer au paiement de la Taxe Successorale.

## § III

### De la contribution des légataires particuliers

Nous venons de voir que les héritiers et successeurs universels ont un recours contre les légataires particuliers. Nous allons montrer, maintenant, que les légataires particuliers peuvent con-

tribuer au paiement de la Taxe Successorale, de deux façons différentes :

1° Par application des dispositions de l'article 1.016 du Code civil.

2° De plus, les légataires particuliers, dans certains cas, peuvent même contribuer directement au paiement de la Taxe Successorale, malgré les dispositions contraires prévues dans l'article 29 de la loi du 25 juin 1920 et l'interprétation administrative de l'instruction 3.645.

Nous allons examiner ces deux situations.

### 1° Application de l'article 1.016 au Code Civil

Quelle est l'étendue du recours que donne l'article 1.016 du Code Civil aux héritiers ou successeurs universels contre les légataires particuliers?

1° Tout d'abord, ce recours permet-il d'exiger du légataire particulier une part de Taxe proportionnelle à son legs ?

Le législateur avait adopté cette solution dans l'article 10 de la loi du 31 décembre 1917; mais, nous avons montré tous les inconvénients de cette contribution proportionnelle. Elle causait, notamment, un préjudice considérable au légataire qui se trouvait obligé de payer une part de taxe d'autant plus élevée que l'actif de la succession était plus important.

Cette contribution proportionnelle a été abandonnée par la loi du 25 juin 1920, article 29.

D'autre part, l'article 1.016 du Code civil ne vise que les droits d'enregistrement relatifs aux legs.

Les héritiers ou successeurs universels ne peuvent demander au légataire plus que la loi ne leur accorde; leur recours est limité aux droits de Taxe relatifs aux legs; ils ne peuvent donc pas exiger une contribution de Taxe proportionnelle aux legs. Mais comment concilier les dispositions de l'art. 1.016 C. C limitées aux legs avec la nature progressive de la Taxe Successorale?

2° Nous nous trouvons, alors, en présence de deux systèmes.

La Taxe doit-elle être calculée séparément sur chaque legs, ou, au contraire, sur la totalité des legs.

Nous opterons pour le deuxième procédé, pour trois raisons.

*a*) D'abord, le tarif de la Taxe Successorale est progressif, et les héritiers ou successeurs universels ont subi la progressivité de la Taxe sur les legs particuliers.

*b*) D'autre part, la contribution à la Taxe par les légataires particuliers est une réduction imposée à leur legs.

Aux termes de l'article 926 du Code civil, la réduction des legs se fait au marc le franc, c'est une réduction proportionnelle à la valeur des legs qui se trouvent soumis à un sort commun.

En conséquence, la contribution des légataires limitée aux droits de Taxe relatifs aux legs doit se répartir proportionnellement à chaque legs.

*c*) Ce procédé a encore un autre avantage :

Les héritiers ou les successeurs universels sont tenus indéfiniment au paiement des legs, sauf l'effet du bénéfice d'inventaire (articles 724, 870, 1.009, 1.012, 783, 1.017 du Code civil). (Planiol, *op. cit.*, t. III, p. 673). Ils doivent donc acquitter, d'abord, les legs et ne profitent que du surplus de la succession.

Ainsi, la Taxe frappe, en réalité, d'abord les legs et ensuite la part de l'héritier.

En appliquant la Taxe à la totalité des legs et en la répartissant ensuite proportionnellement entre les légataires particuliers, les héritiers ou les successeurs universels se trouveront entièrement remboursés de la Taxe qu'ils ont payés sur les legs, lorsqu'ils exerceront leur recours contre les légataires particuliers.

Il est vrai qu'il se présente une petite difficulté, mais qui, en réalité, n'est qu'une opération de calcul.

La Taxe Successorale a été déduite de l'actif de la succession, pour le paiement des droits de mutation par décès dus par l'héritier et les successeurs universels, tandis que les légataires particuliers ont payé les droits de mutation sur la totalité de leurs legs.

Pour déterminer le montant exact de la contribution de chaque légataire, il faut donc rétablir les droits de mutation par décès,

en tenant compte de la déduction de la Taxe dans son legs ; ensuite, on retranchera du total de la Taxe et des droits de mutation rectifiés, le montant des droits de mutation versés au Trésor, l'excédent représentera la contribution du légataire au paiement de la Taxe Successorale.

Cette solution nous semble équitable et conforme en tous points aux dispositions de la loi.

### 2° Contribution directe au paiement de la Taxe Successorale

Les objections que nous avons opposées à l'interprétation administrative vont encore se justifier.

Nous avons vu que le légataire particulier n'est pas obligé directement au paiement de la Taxe, il doit cependant y contribuer, parce que la Taxe est une charge de la succession et non une dette de succession, et que l'article 1.016 du Code civil n'a pas été abrogé.

Il nous reste à montrer que dans certains cas les légataires particuliers contribuent directement au paiement de la Taxe Successorale, contrairement à l'interprétation administrative de l'article 29 de la loi du 25 juin 1920.

Il en est ainsi dans les hypothèses suivantes :

1° Lorsque les héritiers ou successeurs universels renoncent à la succession, en raison des legs trop importants à acquitter.

2° Lorsqu'après le prélèvement de la Taxe du capital net global, les legs entament la réserve.

3° Lorsque la Taxe que doit acquitter en totalité l'héritier, aux termes de l'article 29 de la loi du 25 juin 1920, dépasse 80 % de la part nette que cet héritier recueille dans la succession.

#### A) *Héritiers renonçants.*

La situation est la suivante : un legs absorbe complètement l'actif de la succession et l'héritier bénéficiaire renonce à la succession. Aux termes de l'article 29, le paiement de la Taxe ne peut être exigé des légataires particuliers ; à qui incombe le paiement de la Taxe ?

La question a été posée au Ministre des Finances par M. Poitou-Duplessy, député, et le ministre a répondu en ces termes (*J. off.*, 19 janvier 1921, Chambre, Déb. parl., p. 29) :

« La Taxe Successorale est acquise au Trésor, dès l'instant que le défunt laisse moins de quatre enfants vivants ou représentés et que l'actif successoral n'est pas absorbé par un passif déductible.

« L'absence de successeurs universels ou à titre universel ne met pas, d'ailleurs, obstacle à l'exigibilité de la Taxe, car l'hérédité peut être déclarée vacante et le paiement de l'impôt réclamé au curateur.

« Dans le cas où un legs particulier absorbe l'actif héréditaire et, où les héritiers naturels ont renoncé à la succession, l'Administration de l'Enregistrement est fondée à provoquer la déclaration de vacance de la succession et à obtenir du curateur le versement de la taxe après réduction du legs ».

Par conséquent, si le legs absorbe l'actif héréditaire et si le legs particulier est réduit du montant de la Taxe Successorale, c'est donc le légataire particulier qui paie la taxe, et nous trouvons ici une justification de l'application de l'article 1.016 du Code civil. Le légataire particulier contribue à la Taxe, selon l'importance de son legs.

B) *Legs portant atteinte à la Réserve.*

De même, il peut se présenter l'hypothèse suivante :

Avant le paiement de la Taxe, les legs particuliers n'entamaient pas la réserve, mais le prélèvement de la Taxe effectué, dans le partage du reliquat de l'actif net, la réserve est atteinte par les legs particuliers. Aux termes de l'art. 29, les légataires ne sont pas tenus au paiement de la Taxe, doivent-ils recevoir intégralement leur legs ?

Cette question a été également soumise par M. Poitou-Duplessy, député, au ministre des Finances qui a répondu en ces termes (*J. off.* du 19 janvier 1921, Chambre, Déb. parl. p. 29) :

« Dans le cas où les legs particuliers portent atteinte à la réserve, il appartient à l'héritier réservataire non renonçant, de faire réduire ces libéralités.

« En toute hypothèse, l'Administration de l'Enregistrement peut recouvrer la taxe, en exerçant même à l'encontre des légataires particuliers les privilèges établis par les articles 32 de la loi du 22 frimaire et de la loi du 13 juillet 1914. »

Ceci revient à dire que les légataires particuliers doivent contribuer à la Taxe. La réponse ministérielle est en opposition formelle avec l'interprétation administrative contenue dans l'instruction 3.645 du 21 octobre 1920.

Donc, si après avoir effectué le prélèvement de la Taxe, les legs entament la réserve et s'il est procédé à une réduction de ce legs, cette réduction a pour cause le paiement de la Taxe, c'est une contribution des légataires particuliers ; à notre avis, elle se justifie conformément aux dispositions de l'article 1.016 du Code civil.

C) *La Taxe Successorale est supérieure à* 80 %.

L'article 29 de la loi du 25 juin 1920 a mis la totalité du paiement de la taxe à la charge des héritiers, donataires ou légataires universels ou à titre universel ; dans ces conditions, il peut arriver que la taxe mise à la charge de l'héritier dépasse la part qu'il recueille dans la succession. Le fait se constate dans l'exemple suivant : La succession est de 8 millions qui sont absorbés par un legs particulier de 8 millions ; le *de cujus* laisse sa mère héritière à réserve pour un quart ; la part de la mère est de 2 millions ; mais la taxe sur huit millions s'élève à 2 millions 132.640 francs ; elle dépasse la part de la mère.

Cette difficulté a été soumise au Ministre des Finances par M. Poitou-Duplessy, député (question 6.917, *J. off.*, du 25 janvier 1921). Le Ministre répondit en ces termes :

« La Taxe Successorale constitue une dette de l'hérédité. Dans ces conditions, la réduction à 80 % du total de la fraction de Taxe Successorale incombant à un héritier donataire ou légataire universel ou à titre universel et des droits de mutation par décès à sa charge, prévue dans l'article 30, *in fine*, de la loi du 25 juin 1920, ne peut porter que sur les droits de mutation par décès. »

Cette réponse ne nous semble pas fondée.

Tout d'abord, la taxe n'est pas une dette de l'hérédité, nous avons montré qu'elle était une charge de la succession.

D'autre part, l'article 30, *in fine,* est formel, il dispose que . le total *de la fraction de Taxe incombant* à un héritier et des droits de mutation à la charge de cet héritier ne peut excéder 80 %.

Il s'agit donc de la part de taxe *incombant* définitivement à l'héritier et non pas de la part de Taxe dans le paiement de l'impôt mise à la charge de l'héritier; de sorte que, dans l'espèce envisagée, il faut tenir compte du recours de l'héritier contre le légataire particulier (art. 1.016 C. C.). Ce calcul effectué, la réduction portera sur les droits de mutation par décès.

En définitive, dans la succession dont s'agit, la Taxe sur les six premiers millions incombera au légataire particulier et la Taxe sur les deux derniers millions incombera à la mère. Dans aucun cas, la part de Taxe incombant à un héritier ne peut donc dépasser 80 %.

Ainsi, contrairement à l'interprétation administrative, la solution que nous proposons permet de tout concilier, et le droit fiscal se met d'accord avec les prinicipes juridiques de notre Droit civil.

Il n'est donc pas exact de dire, comme le prétend l'Administration dans son instruction générale n° 3.645 que les héritiers ou successeurs universels auront à supporter « *définitivement la Taxe sans contribution des autres ayants droit* ». Il convient, au contraire, d'établir soigneusement une distinction entre l'obligation au paiement de la Taxe Successorale et la contribution à cette Taxe. L'article 1.016 du Code civil n'a pas été abrogé et les légataires particuliers sont tenus de contribuer à la Taxe, mais seulement dans la mesure des droits relatifs à leurs legs.

---

## Section III

### Modes de Paiement

Nous avons vu qu'aux termes de l'article 29 de la loi du 25

juin 1920, le paiement de la Taxe Successorale est soumis aux mêmes règles fiscales que le paiement des droits de mutation par décès.

Il faut donc appliquer à la Taxe les mêmes principes de solidarité que ceux établis en matière de droits de mutation par décès.

### § Ier
### Solidarité des successibles

Aux termes de l'article 32 de la loi du 22 Frimaire An VII, les co-héritiers sont solidaires pour le paiement des droits de mutation par décès ; il s'ensuit que cette même solidarité existe pour le paiement de la Taxe Successorale. Un seul héritier peut être poursuivi pour tous les autres et celui qui paie libère les autres héritiers.

Les légataires universels sont-ils solidaires entre eux? Nous rappellerons que cette question a été l'objet de nombreuses controverses en matière de droits de mutation par décès. Pour mettre fin à ces incertitudes, le Gouvernement avait proposé de faire insérer dans la loi du budget de 1863, article 10, une disposition stipulant la solidarité des héritiers et des légataires universels. Mais le Corps Législatif s'y opposa. Depuis, l'Administration s'est décidée à admettre l'opinion qui avait généralement prévalu en jurisprudence et à laquelle se ralliait la majorité des auteurs, c'est-à-dire l'absence de solidarité, soit entre les légataires universels entre eux, soit entre un légataire universel et un héritier.

(Garnier, Répertoire général de l'Enregistrement, t. VI, p. 397 ; Demante, Principes d'Enregistrement, éd. 1890, n° 661 ; Dictionnaire des Rédacteurs du Journal de l'Enregistrement, V° Succession n° 2.235).

De même, il est admis, a fortiori, qu'il n'existe aucune solidarité entre les légataires à titre particulier, soit entre eux, soit avec un héritier ou un légataire universel.

Quant aux légataires particuliers, ils ne sont pas obligés au paiement de la Taxe ; nous ajouterons que pour les droits de

mutation par décès, dans aucune hypothèse, la solidarité ne peut les enchaîner, soit aux héritiers, soit à leurs colégataires.

## § II

## Paiement effectué au moyen des Bons de la Défense nationale

Un décret du 30 octobre 1918 (J. off. du 16 novembre 1918, p. 9.919) autorise, l'acceptation des Bons non échus de la Défense Nationale d'une valeur nominale égale ou supérieure à 100 francs, en paiement des droits de mutation par décès, à la condition que ces bons aient été émis avant la date du décès. Ces bons sont pris pour leur valeur nominale sous déduction des intérêts correspondant au temps qui reste à courir du jour de leur remise à la date de leur échéance.

Ce décret est applicable au paiement de la Taxe Successorale, mais il est limitatif; ainsi, les titres de rente sur l'Etat et les obligations de la Défense Nationale ne peuvent être reçus en paiement des droits de Taxe et de mutation par décès; cependant, ils peuvent être donnés en garantie au cas de paiement fractionné. (Loi du 14 novembre 1918; réponse du Ministre des Finances à M. Roulleaux-Dugage, député, J. off. 17 mars 1920, Chambre, Déb. parl., p. 597).

## § III

## Paiement fractionné de la Taxe Successorale

La Taxe Successorale peut faire l'objet d'un paiement fractionné ou différé, dans les mêmes conditions que les droits de mutation par décès, conformément aux dispositions des trois lois intervenues en cette matière :

1°. — La loi du 13 juillet 1911 qui formule les principes généraux à suivre pour les concessions de délai;

2°. — La loi du 14 novembre 1918 spéciale aux garanties offertes en titres de rente sur l'Etat ou obligations de la Défense Nationale;

3°. — Enfin, la loi du 25 juin 1920, article 35, qui complète la loi du 13 juillet 1911, relativement au nombre des acomptes

semestriels et au retrait des délais supplémentaires, sans déroger d'ailleurs, aux autres dispositions de la loi organique du 13 juillet 1911 et à celles de la loi du 14 novembre 1918.

---

## Section IV

### Pénalités

La Taxe Successorale étant perçue d'après le nombre des enfants laissés par le défunt, il était à craindre qu'une indication inexacte sur le nombre des enfants du défunt puisse entraîner une différence de droits, parfois très importante au préjudice du Trésor.

A cet effet, M. Poitou-Duplessy, député, a demandé au Ministre des Finances, si le Receveur de l'Enregistrement était en droit d'exiger du notaire la justification concernant le nombre des enfants vivants du défunt ou des héritiers, et dans le cas de l'affirmative, en quoi devait consister cette justification. (Question du 20 mai 1921, n° 9.058).

Le Ministre des Finances a répondu en ces termes :

« En principe, réponse négative. Les indications des actes ou déclarations doivent être provisoirement admises, sauf contrôle ultérieur de l'Administration et application, le cas échéant, des sanctions édictées par l'article 13 de la loi du 18 avril 1918 (J. off. du 8 juin 1921, Chambre, Déb. parl. p. 2.066).

Ainsi donc, aucune justification sur le nombre des enfants du défunt n'est à fournir à l'Enregistrement au moment de la déclaration de la succession, mais au cas de fraude reconnue, des sanctions ont été prévues par le législateur pour punir le coupable. Quelles sont ces sanctions?

#### 1°. — Article 13 de la loi du 18 avril 1928 (double droit en sus)

Les dispositions de l'article 13 de la loi du 18 avril 1918 sont les suivantes :

Article 13. — « Les indications inexactes dans un acte de donation entre vifs ou dans une déclaration de mutation par décès, du lien ou du degré de parenté entre le donateur et le défunt et les donataires, héritiers ou légataires, ainsi que toute indication inexacte du nombre d'enfants du défunt ou de l'héritier, donataire ou légataire, est passible à titre d'amende *d'un double droit en sus* de celui qui sera dû à titre supplémentaire.

« Les tuteurs, curateurs ou administrateurs légaux supporteront personnellement la peine du double droit en sus, lesquels auront passé une déclaration inexacte.

« L'action en recouvrement des droits simples et en sus exigibles, s'exercera dans le délai fixé par l'article 4 de la loi du 30 janvier 1907, modifié par l'article 11 de la présente loi ».

Ainsi l'article 13 de la loi du 18 avril 1918 assimile la déclaration inexacte du nombre d'enfants laissés par le défunt à une contravention fiscale et punit le fraudeur *du double droit en sus,* c'est-à-dire que la rectification aura pour conséquence l'exigibilité d'un supplément de droit ; et il sera dû, en outre, à titre de pénalité, deux droits en sus égaux à ce supplément. Cette pénalité est considérable, les omissions dans les déclarations de mutations par décès ne sont, en effet, punies que d'un droit en sus ; cependant, cette rigueur s'explique, de ce fait qu'on a peine à concevoir que le déclarant puisse ignorer le nombre exact des enfants du défunt.

De même, il résulte du troisième alinéa de l'article 13 que le délai de prescription de l'action en recouvrement des droits simples et du double droit en sus est fixé à vingt ans, conformément aux dispositions de l'article 11 de la loi du 18 avril 1918, en matière d'omissions ou de successions non déclarées.

Mais le législateur ne s'est pas borné à cette pénalité ; au double droit en sus prévu par l'article 13 de la loi du 18 avril 1918, il faut ajouter les décimes, conformément aux prescriptions de l'article 110 de la loi du 25 juin 1920.

### 2°. — Les décimes

On entend par décime, une taxe égale au dixième de l'impôt

et qui, en vertu de la loi, vient s'ajouter au montant de l'impôt lui-même.

En principe, les décimes sont la règle, il faut donc une disposition spéciale, prévue dans la loi, pour dispenser un droit d'enregistrement des décimes.

Actuellement, il existe deux décimes et demi : le premier a été établi à titre de contribution exceptionnelle de guerre par la loi du 6 Prairial An VII ; le deuxième par la loi du 23 août 1871 ; et un demi-décime (5 % des droits perçus en principal, c'est-à-dire des droits calculés abstraction faite de décimes) par l'article 2 de la loi du 30 décembre 1873. En d'autres termes, lorsque les droits d'enregistrement sont sujets aux décimes, ils doivent être majorés du quart (25 %).

Mais les droits de mutation par décès ont été spécialement exemptés des décimes par les articles 2 et 18 de la loi du 25 février 1901 ; de même, la Taxe successorale par l'article 29 de la loi du 25 juin 1920.

Nous devons rappeler, en outre, que le droit en sus, au cas d'omission ou le double droit en sus, au cas de dissimulation ou de fausse déclaration qui affèrent et s'appliquent à des droits simples sans décimes ne comportent pas, eux-mêmes, l'adjonction de décimes.

De sorte que le double droit prévu par l'article 13 de la loi du 18 avril 1918 n'est pas soumis aux décimes, puisque la Taxe Successorale est elle-même exempte des décimes ; mais, cette situation fiscale a été considérablement aggravée par l'article 110 de la loi du 25 juin 1920. Cet article est ainsi conçu :

« Il est ajouté deux décimes et demi au principal de toutes les pénalités fiscales, y compris celles prononcées par la présente loi qu'elles soient ou non assujetties aux décimes par les lois en vigueur ».

De sorte qu'actuellement, le double droit en sus perçu en exécution de l'article 13 de la loi du 18 avril 1918 est soumis aux décimes et doit être majoré du quart.

### 3°. — Peines correctionnelles

De plus, l'article 112 de la loi du 25 juin 1920 dispose :

« Quiconque se sera frauduleusement soustrait, ou aura tenté de se soustraire frauduleusement au paiement total ou partiel des impôts établis par les lois au profit du Trésor public, sera puni d'une amende de 1.000 francs au moins et de 5.000 francs au plus, sans préjudice des droits du Trésor.

« En cas de récidive dans un délai de cinq ans, il sera puni en outre, d'un emprisonnement d'un an au moins et cinq ans au plus et pourra être privé, en tout ou en partie, pendant cinq ans au moins et dix ans au plus des droits civiques énumérés par l'article 42 du Code Pénal.

« Le Tribunal pourra, de plus, ordonner que le jugement sera publié intégralement ou par extraits dans les journaux qu'il désignera et qu'il sera affiché dans les lieux qu'il indiquera, le tout aux frais du condamné, sans toutefois que les frais de la publication et de l'affichage puissent dépasser 5.000 francs.

« Les dispositions des six derniers alinéas de l'art. 7 de la loi du 1er août 1905 sur la répression des fraudes dans les ventes de marchandises et des falsifications des denrées alimentaires et des produits agricoles seront applicables.

« L'article 463 du Code Pénal pourra être appliqué.

« Les poursuites seront engagées à la requête de l'Administration compétente et portées devant le Tribunal correctionnel dans le ressort duquel l'impôt aurait dû être acquitté ».

Nous rappellerons que cet article 112 est d'une application générale à toutes les fraudes commises pour échapper aux impôts, quelle que soit leur nature. En matière de Taxe Successorale, c'est une arme terrible entre les mains des Agents du Fisc. Cependant, il convient de remarquer qu'en droit pénal, la preuve de la mauvaise foi incombe au ministère public, le fait d'une déclaration inexacte ne suffit pas pour encourir les pénalités correctionnelles, il faut encore que cette fausse déclaration soit voulue et dans un but de fraude. L'erreur même résultant d'une

négligence ou d'une faute ne doit pas être considérée comme suffisante.

Au cas de récidive, l'article 112 § 2, dispose que le Tribunal pourra priver la partie poursuivie pendant cinq ans au moins et dix ans au plus des droits civiques énumérés dans l'article 42 du Code Pénal. Ces droits sont les suivants : droit de vote, d'éligibilité, d'être appelé aux fonctions de juré ou aux emplois publics, du port d'armes, du vote dans les délibérations du conseil de famille, d'être tuteur, curateur, témoin.

Il est à bien remarquer que pour encourir les peines de la récidive, la fraude doit se produire dans les cinq ans du délit et non pas de la condamnation.

D'autre part, l'article 112 § 4, en stipulant que les dispositions des six derniers alinéas de l'article 7 de la loi du 1er août 1905 sur la répression des fraudes dans les ventes de marchandises et des falsifications des denrées alimentaires et des produits agricoles, seront applicables, vise les sanctions prévues (amende et prison) contre ceux qui auraient supprimé ou lacéré les affiches apposées pour la publicité du jugement.

D'après le § 6, les poursuites sont engagées directement par l'Administration, par voie de citation directe et non par voie de plainte au Parquet. Le ministère public n'exerce donc pas seul la poursuite, mais se trouve automatiquement joint à l'action de l'Administration, c'est ce qui se passe en matière de douane, d'octroi et de contributions indirectes.

Cependant, et nous insistons sur ce point, la preuve de la mauvaise foi incombe à l'Administration, c'est un principe fondamental de Droit Pénal et le texte de l'article 112 n'y déroge pas. De sorte qu'il faut établir cette distinction, tandis qu'en matière de douane, d'octroi, de contributions indirectes, le délit est contraventionnel, c'est-à-dire, existe indépendamment de toute justification d'intention frauduleuse; ici, cette justification doit être faite parce qu'il s'agit d'un délit intentionnel.

## CHAPITRE III

## La Taxe Successorale et la situation fiscale de l'enfant unique ou des enfants tous décédés « morts pour la France » ou après 16 ans révolus.

L'article 34 de la loi du 25 juin 1920 est ainsi conçu :

« Pour l'application des tarifs édictés par les articles 29 et 32 qui précèdent (taxe successorale et droits d'enregistrement des donations entre vifs) et des dispositions du 2e alinéa de l'article 30 (déduction de 10 % de l'actif net global, pour la perception des droits de mutation, par enfant en sus du quatrième), *doit être ajouté au nombre des enfants vivants ou représentés du défunt* ou du donateur, l'enfant qui :

« 1° Est décédé, après avoir atteint l'âge de seize ans révolus ;

« 2° Etant âgé de moins de seize ans, a été tué par l'ennemi au cours des hostilités, ou est décédé des suites de faits de guerre, soit durant les hostilités, soit dans l'année, à compter de leur cessation.

« Le bénéfice de cette disposition est subordonné à la production ; dans le premier cas, d'une expédition de l'acte de décès de l'enfant ; et, dans le second cas, d'un acte de notoriété délivré sans frais par le juge de paix du domicile du défunt et établissant les circonstances de la blessure ou de la mort ».

.....

L'interprétation de cet article, pour l'application des tarifs

de la Taxe Successorale, soulève, actuellement, une controverse extrêmement épineuse.

Il s'agit, en effet, de savoir si l'exception prévue dans cet article 34 s'applique également au profit de l'enfant unique et des enfants, tous décédés, morts pour la France ou après seize ans révolus et non représentés.

La situation est la suivante : le défunt décède ne laissant aucun enfant vivant ou représenté; mais son fils unique est mort pour la France ou décédé, après seize ans révolus, ou bien encore tous ses enfants sont décédés, morts pour la France ou auprès seize ans révolus et ils n'ont laissé aucune postérité pouvant les représenter; dans ces conditions, ce fils unique, ou ces enfants tous prédécédés, doivent-ils être comptés dans le calcul de la Taxe Successorale ?

Il est évident que les conséquences pratiques de cette solution sont très importantes. Si le défunt a perdu ses quatre fils à la guerre ou s'ils sont décédés après seize ans révolus, et si ces enfants sont comptés pour l'application de la Taxe Successorale, les héritiers du défunt n'auront aucun droit de Taxe à verser au Trésor; au contraire, si ces enfants sont exclus du calcul de Taxe, le défunt doit être considéré comme n'ayant jamais eu d'enfant et l'actif net global de la succession est soumis au tarif de la Taxe le plus élevé.

En raison de l'importance de cette question et des nombreux commentaires, débats et discussions qu'elle a fait surgir, nous avons cru devoir l'étudier dans un chapitre spécial.

Dans une première section, nous développerons les arguments qui ont été mis en valeur par l'Administration, qui refuse de tenir compte dans le calcul de la Taxe du fils unique et des enfants tous décédés, morts pour la France ou après seize ans révolus. Puis, dans une seconde section, nous critiquerons ces arguments et nous montrerons que la thèse administrative n'est pas fondée, qu'il convient, à notre avis, de mettre d'accord le texte de la loi et la volonté du législateur, et en conséquence, admettre l'enfant unique ou les enfants tous décédés, dans les conditions prévues par la loi, pour le calcul de la Taxe Successorale.

## Section I

### Interprétation administrative de l'article 34 de la loi du 25 juin 1920

Nous dirons, tout d'abord, que l'Administration a évolué dans son opinion.

Dans une première interprétation de l'article 34 de la loi du 25 juin 1920, elle a admis, pour le calcul de la Taxe, au nombre des enfants vivants du défunt, l'enfant unique et les enfants tous décédés, non représentés, « morts pour la France » ou après seize ans révolus; mais, bientôt, l'Administration se déclara d'un avis contraire, et c'est ainsi, qu'actuellement, elle refuse d'admettre l'enfant unique ou les enfants tous décédés dans les conditions prévues par la loi, pour le calcul de la Taxe Successorale.

En effet, dans une première instruction relative aux dispositions fiscales de la loi du 25 juin 1920, en date du 31 juillet 1920, n° 3.626, § 6, page 17, l'Administration fait, à ses agents, les déclarations suivantes :

« § 6. — Les articles 29 à 35 de la loi du 25 juin 1920 relatifs aux droits de mutation par décès, ont pour objet :

« 1° .....

« 2° .....

« 9° *D'assimiler aux enfants vivants du de cujus* ou du donateur, pour le calcul de la Taxe Successorale et des droits de mutation, les enfants décédés après seize ans révolus, ainsi que ceux tués par l'ennemi au cours des hostilités ou décédés des suites des faits de guerre. »

Ainsi, sans aucun doute possible, d'après l'instruction 3.626 l'enfant unique et les enfants tous décédés « morts pour la France » ou après seize ans révolus sont assimilés aux enfants vivants du *de cujus* et doivent compter pour le calcul de la Taxe Successorale.

Mais, quelques mois plus tard, dans une seconde instruction, en date du 21 octobre 1920, n° 3.645, § 2, l'Administration se

déclara d'une opinion contraire, évidemment, beaucoup plus avantageuse pour les intérêts du Trésor.

D'après cette instruction, la formule « doit être ajouté au nombre des enfants vivants ou représentés du défunt » dont se sert l'article 34 de la loi du 25 juin 1920 étant reproduite de l'article 15 de la loi du 31 décembre 1917 devait comporter la même interprétation littérale. « C'est pourquoi, porte cette instruction, les enfants décédés dans les conditions prévues dans l'article 34, § 2, ne peuvent entrer en ligne de compte que s'il existe, au moins un autre enfant vivant ou représenté, auquel ils puissent *être ajoutés.* »

A cet effet, il convient de rappeler que la difficulté d'interprétation relative à la situation fiscale de l'enfant unique ou des enfants tous décédés avait déjà été soulevée sous le régime de la loi du 31 décembre 1917, article 15.

Cet article 15 était ainsi conçu :

« Article 15. — Pour l'application des tarifs édictés par les articles 10 et 14 qui précèdent (Taxe Successorale et droits de donations entre vifs) doit être ajouté au nombre des enfants vivants ou représentés du défunt ou du donateur, tout enfant du défunt ou du donateur, mort victime de la guerre dans les conditions fixées par les numéros 1, 2 et 3 du premier alinéa de l'article 6 de la loi du 26 décembre 1914.

« Toutefois, le bénéfice de cette disposition est subordonné à la production du certificat de l'autorité militaire prévue au second alinéa du même article de la loi du 26 décembre 1914. »

L'Administration, dans l'instruction n° 3.526 du 10 janvier 1918, relative à la loi du 31 décembre 1917, n'avait pas envisagé le cas du fils unique et des enfants tous décédés morts pour la France.

L'instruction 3.526 ne se préoccupe que des conditions que doivent remplir les enfants du défunt pour être considérés comme « morts victimes de la guerre ».

Ce fut le ministre des Finances, M. Klotz, qui, le premier, eut à se prononcer sur la situation fiscale de l'enfant unique ou des enfants tous décédés « morts pour la France » à la suite de deux questions écrites, déposées au *Journal officiel,* par MM.

Delpierre et Paisant, députés (*J. off.*, Chambre 1919, pp. 4.079 et 4.081).

M. Delpierre, député, le 9 juin 1919, exposait au Ministre, le cas de M. A..., laisant sa veuve survivante, légataire universelle, ajoutant que M. et Mme A... avaient eu un fils unique « mort au Champ d'Honneur » et il demandait si cet enfant devait être compté pour le calcul de la Taxe Successorale créée par l'article 10 de la loi du 31 décembre 1917.

M. Paisant, député, le 5 août 1919, demandait à M. Klotz, si aux termes de l'article 15 de la loi du 31 décembre 1917, l'enfant ou les enfants, tous tués à l'ennemi, devaient être comptés comme vivants, au cas où il n'existe pas d'autres enfants vivants ou représentés.

Le même jour, le 30 août 1919, le Ministre des Finances fit aux deux députés la même réponse conçue dans les termes suivants :

« La Taxe Successorale, dans l'espèce envisagée, est due au tarif prévu pour le cas où le défunt ne laisse pas d'enfants vivants ou représentés. » (*J. off.*, Chambre 1919, pp. 4.079 et 4.081).

De sorte que sous le régime de la loi du 31 décembre 1917, l'Administration, en s'appuyant sur la réponse ministérielle aux députés Delpierre et Paisant, refusait de compter au nombre des enfants vivants, l'enfant unique ou les enfants tous tués à l'ennemi.

Evidemment, cette solution fut âprement commentée dans les milieux parlementaires ; elle ne répondait pas, en effet, à l'intention et à la volonté du législateur ; et au moment du vote de l'article 34 de la loi du 25 juin 1920, la réponse ministérielle aux députés Delpierre et Paisant fut l'occasion de vifs débats devant le Parlement. C'est alors que les présidents des commissions de la législation fiscale et du budget, *d'accord avec l'Administration de l'Enregistrement,* rassurèrent la Chambre, en déclarant que la loi nouvelle assimilait l'enfant « mort pour la France » à un enfant vivant. « Le héros mort pour la Patrie est toujours vivant. »

Cependant, le législateur, dans la rédaction de l'article 34 de la loi du 25 juin 1920, reprit textuellement les termes de l'ar-

ticle 15 de la loi du 31 décembre 1917 : « doit être ajouté au nombre des enfants du défunt vivants ou représentés... »

L'Administration, impressionnée par les débats parlementaires et par l'engagement qu'elle avait contracté et qui la liait avec les Commissions de la Chambre, assimila, tout d'abord, conformément à l'esprit de la loi et à la volonté du législateur, l'enfant unique et les enfants tous décédés « morts pour la France » aux enfants vivants du défunt; puis, considérant, que toute loi fiscale est de droit strict et que les intérêts du Trésor étaient compromis par un amendement de M. Pierre Marraud, sénateur, adopté par le Parlement, qui accordait le bénéfice de l'exception à l'enfant unique et aux enfants tous décédés après seize ans révolus, l'Administration revint sur sa première décision et décida que l'article 34 de la loi du 25 juin 1920 devait être interprété, dans le même sens, et avec les mêmes restrictions que l'ancien article 15 de la loi du 31 décembre 1917.

En définitive, la question qui se pose est donc de savoir : Si, d'après les termes contenus dans le texte de la loi actuelle, c'est-à-dire, à la fois sous le régime de l'article 15 de la loi du 31 décembre 1917 et sous celui de l'article 34 de la loi du 25 juin 1920, l'enfant unique ou les enfants tous décédés dans les conditions prévues dans la loi, comptent ou ne comptent pas pour le calcul de la Taxe Successorale.

Nous avons dit que l'Administration de l'Enregistrement refusait de comprendre cette catégorie d'enfants dans le calcul de la Taxe Successorale; elle fait valoir, à cet effet, les deux arguments suivants :

1° D'abord, prétend l'Administration, dans son instruction du 21 octobre 1920, n° 3.645, § 2, on ne peut faire état des enfants du défunt « morts pour la France » que dans le cas où le défunt laisse au moins un enfant vivant ou représenté *puisqu'ils doivent être ajoutés* ».

Cette opinion est également celle du Ministre des Finances qui s'est à nouveau exprimé de la façon suivante à une question écrite, relative à l'interprétation de l'article 34, déposée par M. Courtrial, député (*J. off.*, 1er mars 1921, Chambre 1921, déb. parl., p. 1.901).

« La formule » doit être ajoutée au nombre des enfants vivants ou représentés du défunt « dont se sert l'article 34 de la loi du 25 juin 1920 est reproduite de l'article 15 de la loi du 31 décembre 1917 et comporte la même interprétation littérale. Les enfants décédés dans les conditions prévues par l'article 34, paragraphe 2, ne peuvent entrer en ligne de compte que s'il existe au moins un autre enfant vivant ou représenté, auquel ils puissent *être ajoutés* ».

2° En outre, prétend l'Administration, les termes de la loi « doit être ajouté au nombre des enfants vivants ou représentés du défunt » impliquent que le législateur a envisagé, exclusivement, les successions déférées à des descendants; seuls, les descendants du défunt doivent profiter de l'exception de la loi et cette faveur doit être refusée aux autres héritiers, ascendants, collatéraux ou étrangers.

De plus, nous devons ajouter que cette interprétation administrative a été acceptée par le Tribunal de la Seine, jugement du 25 novembre 1920 (*Journal de l'Enregistrement,* 1921, art. 31.2862, p. 259) et par le Tribunal de Bourges, jugement du 2 février 1922.

1° Le Tribunal de la Seine avait à se prononcer sur une succession ouverte le 20 février 1919; il s'agissait donc, en l'espèce, de l'application de l'article 15 de la loi du 31 décembre 1917; mais, nous savons que les termes de l'article 15 de la loi du 31 décembre 1917 et ceux de l'article 34 de la loi du 25 juin 1920 sont identiques, et que, par conséquent, la même interprétation doit s'appliquer à l'occasion de ces deux lois.

Le Tribunal de la Seine motive sa décision de la façon suivante :

« Attendu, dit ce jugement, que ce texte (article 15 de la loi du 31 décembre 1917) est d'une clarté indiscutable; qu'il se réfère pour son application à la présence d'enfants vivants ou représentés du défunt; qu'à défaut de cette présence réelle ou fictive, l'exception ne peut être invoquée;

« Attendu qu'Antonin Durand, décédé le 20 février 1919 n'a

laissé, pour recueillir sa succession, aucun enfant vivant ou représenté, qu'il est impossible de faire bénéficier sa succession de l'article 15 de la loi précitée ; qu'en édictant cette exception au principe posé par lui, le législateur en a limité la portée dans des termes qu'il n'est pas permis d'enfreindre et qui répondent suffisamment à des considérations d'équité ; que la protestation des époux Bourguignon doit être rejetée...

« Par ces motifs...

2° Récemment le Tribunal civil de Bourges, le 2 février 1922, a adopté la même solution dans une espèce analogue. Le jugement est ainsi conçu :

« Attendu que les époux D..., fondent leur prétention sur des considérations tirées, soit du but même en vue duquel a été constituée la Taxe Successorale, soit des travaux préparatoires de la loi du 31 décembre 1917, qui a établi cette taxe ;

« Mais, attendu que l'article 15 de la dite loi dispose que « *pour l'application des tarifs édictés par les articles* 10 *et* 14 « *qui précédent, doit être ajouté au nombre des enfants vivants* « *ou représentés du défunt ou du donateur tout enfant du défunt* « *ou du donateur mort victime de la guerre* » ;

« Que ce texte est parfaitement clair et subordonne son application à l'existence au moment du décès d'enfants vivants ou représentés ; qu'on ne doit donc pas tenir compte pour l'établissement de la Taxe Successorale, de l'existence de ceux morts victimes de la guerre ; que les considérations développées par les époux D..., tendant à faire admettre qu'il peut en être autrement, se heurtent nécessairement à ce texte précis, dont il n'appartient pas au Tribunal de modifier la portée ; qu'il est, en effet, de principe, en matière d'impôts, que c'est avant tout dans le texte même de la loi qui les établit qu'il faut rechercher quelle a été l'intention du législateur et que les dispositions dans lesquelles il l'a manifestement exprimée doivent recevoir l'application stricte et littérale que leur teneur commande. (Cass., 27 déc. 1893) ;

« Attendu que P..., décédé le 9 janvier 1918, n'a laissé,

pour recueillir sa succession, aucun enfant vivant ou représenté, que cette succession ne peut bénéficier des dispositions de l'art. 15 susvisé de la loi du 31 décembre 1917, que conséquemment la prétention des époux D... ne doit pas être accueillie.

« Par ces motifs... »

Ainsi, en résumé, l'Administration, le Ministre des Finances, deux tribunaux de première instance, refusent à l'enfant unique et aux enfants tous décédés « Morts pour la France » le bénéfice de l'exception de l'article 15 ou de l'article 34.

Nous ne sommes pas de cet avis. La Cour de Cassation ne s'est pas encore prononcée, mais nous croyons fermement que les deux jugements qui lui sont soumis ne seront pas confirmés.

Dans notre seconde section, nous allons critiquer la thèse de l'Administration et lui opposer une interprétation que nous considérons comme exacte et qui respecte à la fois, la lettre de la loi et la volonté du législateur.

---

## Section II

### Réfutation de l'interprétation administrative

Nous savons qu'une loi fiscale est de droit strict et qu'il convient, dans son interprétation, d'en suivre scupuleusement tous les termes ; en droit étroit, il ne faut rien ajouter, ni retrancher au texte ; on doit, au contraire, le respecter dans son entière intégralité.

La jurisprudence de la Cour de Cassation a fait maintes fois l'application de ce principe et notamment, elle décide que les exceptions ne peuvent être étendues au-delà des termes qui en fixent les conditions et en limitent les effets (Cassation, 26 décembre 1826 ; 3 janvier 1827 ; 28 novembre 1859, S. 1860, 1, 283).

Notre interprétation de l'article 15 de la loi du 31 décembre

1917 et de l'article 34 de la loi du 25 juin 1920 devra donc répondre aux conditions de cette règle fondamentale.

Cependant, avant d'aborder notre réfutation de l'interprétation administrative, il importe, tout d'abord, de connaître comment et pour quels motifs furent votés les articles 15 et 34 qui nous occupent. Cette étude est indispensable, puisque nous estimons, contrairement à l'Administration, que le texte de la loi n'est pas en contradiction avec les intentions et la volonté du législateur.

### § 1er

### Les débats parlementaires

#### 1° Article 15 de la loi du 31 décembre 1917

Nous devons rappeler qu'au moment de voter l'institution de la Taxe Successorale (Séance du 21 décembre 1917), *J. off.*, Chambre 1917, débats parlementaires, p. 3.419, c. 3), la Chambre des Députés se trouvait en présence d'un amendement de M. Lefas, député.

Pour encourager le nombre des naissances, après l'hécatombe de la guerre, M. Lefas demandait au Parlement de tenir compte, pour le calcul de la Taxe, de tous les *enfants nés ayant vécu* et non pas seulement des enfants vivants ou représentés comme le proposaient les commissions de législation fiscale et du budget.

Dans notre chapitre II, deuxième partie, relatif aux conséquences de la Taxe Sucessorale, pour le relèvement de la natalité, nous avons examiné les arguments présentés par M. Lefas et nous avons vu que cet honorable député demandait au Parlement de faire, en matière fiscale, une œuvre de logique et une œuvre de justice.

Mais, M. Landry, député, au nom de la Commission de législation fiscale de la Chambre, s'opposa à cet amendement :

« M. Landry, rapporteur. — Messieurs, la Commission ne peut accepter l'amendement de M. Lefas. Notre texte demande qu'il soit tenu compte des enfants vivants ou représentés. En outre, ainsi que vous pouvez le voir à l'article 15, le projet, *ajoute aux enfants vivants ou représentés,* obéissant à une pen-

sée à laquelle tout le monde voudra s'associer, *les enfants qui sont morts pour la Patrie.* » (*J. off.*, Chambre 1917, débats parlementaires, p. 3.418).

De même, au moment du vote de l'article 15, la Chambre se trouva en présence d'un amendement de M. de Montplanet, député, membre de la Commission du budget, tendant à préciser les maladies reconnues imputables au service militaire (Séance du 21 décembre 1917, *J. off.*, Chambre 1917, déb. parl. p. 3.428).

M. de Monplanet s'exprima en ces termes :

« Les commissions ont eu la pensée *de compter, au nombre des enfants vivants ou représentés,* les hommes qui auraient pu être tués à l'ennemi, évidemment aussi ceux qui seront morts de leurs blessures ou de maladies contractées dans le service... »

Devant le Sénat, l'article 15 fut adopté sans discussion.

Ainsi, des explications fournies par M. Landry, rapporteur, et par M. de Monplanet, membre de la Commission du budget, il est absolument certain que le législateur, dans son intention, décidait d'ajouter les enfants « morts pour la Patrie » aux enfants vivants ou représentés désignés dans l'article 10 instituant la Taxe Successorale. De sorte que les enfants « morts pour la France », par exception, par la volonté du législateur, ne comptaient plus parmi les enfants nés, ayant vécu et non représentés, mais devaient s'ajouter à la catégorie des enfants vivants ou représentés, déterminée par l'article 10.

Nous aurons à revenir sur cette explication.

### 2° Article 34 de la Loi du 25 juin 1920

Au moment du vote des articles de la loi du 25 juin 1920, ayant pour objet l'augmentation du tarif de la Taxe Successorale, plusieurs amendements, relatifs à la situation fiscale des enfants « morts pour la France » furent déposés sur le bureau de la Chambre des Députés. Ces amendements étaient provoqués par les conséquences regrettables et choquantes résultant, d'une part, de la réponse ministérielle aux députés Delpierre et Paisant, et, d'autre part, de l'interprétation intransigeante de l'Addministration.

Il était, en effet, absolument fâcheux, alors que des parents avaient donné tous leurs enfants à la Patrie, de venir, au décès du père ou de la mère, soutenir au survivant que son sacrifice à la Nation ne comptait pas ; qu'au contraire, il devait un impôt comme s'il n'avait jamais eu d'enfants et, par là même, assurer ainsi, une prime au profit de ceux qui n'avait rien fait pour la défense du territoire.

En réalité, jamais le législateur n'avait eu cette étrange intention ; jamais, il n'avait voulu que l'Etat, après avoir demandé aux parents l'existence de tous leurs enfants, puisse ensuite, exiger comme conséquence de ce sacrifice, une part plus importante d'impôts sur le patrimoine de la famille.

C'est pourquoi, les amendements déposés demandaient tous « que les enfants tués à l'ennemi, ou morts des suites du service militaire fussent considérés au même titre que les enfants vivants (*J. off.*, Chambre 1920, déb. parl., p. 1.106).

Ces amendements émanaient de MM. Ferdinand Bourgère, Crespel, Humbert Richard, lieutenant-colonel Josse, Desjardins, Gonnet, des Rotours, députés. (*J. off.*, Chambre 1920, débats parlementaires, pages 1.117 à 1.120).

C'est alors que M. Raoul Péret, président de Commission du budget, répondit en ces termes :

« M. Raoul Péret, président de la Commission du budget. — La Commission a pris les amendements en considération et, *d'accord avec l'Administration,* elle a rédigé un texte qu'elle a l'honneur de faire remettre à M. le Président. Je demande aux auteurs des amendements de vouloir bien s'y rallier, car je suis sûr qu'ils y reconnaîtront leur pensée, si noble et si touchante, et si profonde dans l'âme populaire que *les héros morts pour la Patrie sont toujours vivants* ». (Applaudissements.)

« M. Humbert Richard. — L'article s'applique-t-il aussi bien au droit de mutation qu'à la Taxe Sucessorale ?...

« M. Ferdinand Bougère. — Nous entendons appliquer le bénéfice de cette disposition à l'ensemble de ce que l'Etat perçoit pour les successions.

« M. Humbert Richard. — Evidemment.

« M. le lieutenant-colonel Josse. — Il est bien entendu, qu'en

aucun cas, les familles ne seront l'objet des revendications du fisc, en raison même du plus grand des sacrifices consenti dans l'intérêt de la Patrie par les meilleurs de ses enfants. Nous prenons acte que les enfants « morts pour la Patrie » seront assimilés aux enfants vivants.

« M. Raoul Péret, président de la Commission du budget. — J'ai voulu dire que pour le *calcul de la Taxe Successorale,* comme pour le calcul des abattements dont profitent les héritiers, en raison du nombre des enfants, *les enfants morts pour la Patrie seront assimilés aux enfants vivants.* (Très bien, très bien).

« M. le lieutenant-colonel Josse. — Je vous remercie. J'ai satisfaction. » (*J. off.*, Chambre 1920, Débats parlementaires, pages 1.117 et 1.118).

Ainsi, il convient de retenir que dans cette séance du 19 avril 1920, M. Raoul Péret, président de la commission du budget, a déclaré solennellement au Parlement que *d'accord avec l'Administration,* la commission du budget assimilait l'enfant « mort pour la France » à un enfant vivant : « Le héros mort pour la Patrie est toujours vivant ».

Mais dans la rédaction de l'article 34, la Chambre emprunta les termes de l'article 15 de la loi du 31 décembre 1917 « doit être ajouté au nombre des enfants du défunt vivants ou représentés ».

En réalité, cette formule parut suffisamment claire et précise pour exprimer l'assimilation de l'enfant « mort pour la Patrie » à un enfant vivant ; et comme nous le verrons, ce texte répond, en effet, entièrement à la volonté du législateur.

Mais, lorsque le projet de loi fut porté devant le Sénat, la Commision du budget de la Haute-Assemblée ne fut pas de cet avis, et retrouvant dans l'article 34 les termes mêmes de l'article 15 de la loi du 31 décembre 1917, elle crut devoir soutenir la thèse administrative. C'est ainsi que devant le Sénat, M. Doumer, au nom de la Commission du budget du Sénat, dans un rapport en date du 30 avril 1920 (*J. off.* Sénat 1920, doc. parl. p. 771) s'exprima en ces termes :

« Dans le premier alinéa de l'art. 34, on prescrit d'ajouter

aux enfants vivants ou représentés du défunt, ceux qui sont morts victimes de la guerre. Il faut donc, pour que la disposition puisse jouer, qu'il reste au moins un enfant vivant ou représenté, auquel on puisse ajouter les autres ; par conséquent, si tous les enfants du défunt sont morts, sans qu'aucun soit représenté, on doit liquider la Taxe successorale comme s'il n'avait pas eu d'enfant, l'article ne trouve pas à s'appliquer. Cette conséquence est absolument juste, puisque dans cette hypothèse, la succession est nécessairement passée à des collatéraux plus ou moins éloignés et qu'il n'y a pas lieu de leur accorder un avantage fiscal quelconque en sus de l'avantage que constitue pour eux l'héritage qui leur est échu d'une manière inopinée ».

Il est évidemment tout à fait regrettable que M. Doumer ait oublié dans son exposé le cas le plus intéressant, celui de l'ascendant survivant.

Aussi, lorsque l'article 34 fut soumis à l'examen du Sénat, un amendement fut déposé par M. Pierre Marraud, ancien conseiller d'Etat, ancien directeur général de l'Enregistrement, futur ministre de l'Instérieur du cabinet Briand (16 janvier 1921, 16 janvier 1922). L'honorable sénateur reprenait l'amendement présenté autrefois devant la Chambre en 1917 par M. Lefas, député, au sujet des enfants nés, ayant vécu, et demandait au Sénat qu'il soit tenu compte dans le calcul de la Taxe, non seulement de tous les enfants morts pour la France, mais également des enfants décédés après avoir atteint l'âge de 16 ans révolus (*J. off.* Sénat 1920, Débats p. 750, col. 3).

La discussion de cet amendement donna lieu à un débat très animé, M. Doumer, rapporteur de la Commission du budget, fut amené à se prononcer sur la portée exacte de l'article 34, modifié par l'amendement de M. Marraud, et à reconnaître, contrairement aux déclarations contenues dans son rapport du 30 avril 1920 que l'exception de l'article 34, au profit des enfants « morts pour la France » ou décédés après 16 ans révolus devait s'appliquer dans toutes les successions, même celles dévolues à des collatéraux ou à des étrangers.

M. Paul Doumer, rapporteur général de la commission du

budget. — « Il est difficile de répondre à l'honorable M. Marraud, alors qu'il a mis le bon sens de son côté. Bien que nous nous trouvions fort gênés, nous essayerons cependant de le faire.

« Quel est le but de votre disposition ?

« Celui d'avantager les successions où *un enfant* est mort des suites de la guerre.

« De même, vous voulez étendre cette représentation dans les successions à tous les enfants décédés pour d'autres causes après 16 ans révolus. Pourquoi 16 ans?

« Vous répondez, parce que le père a eu des charges, mais ce n'est pas lui qui profitera de la mesure, puisqu'il est décédé, ce sont les autres héritiers de la succession.

« Je regrette d'insister, mais il ne s'agit pas seulement des frères et sœurs, mais il peut y avoir un autre héritier qu'un enfant. *Il peut même ne pas y avoir d'autre enfant, voire un étranger* qui profiterait des avantages que vous proposez.

M. le Président. — « Je mets aux voix l'amendement de M. Marraud repoussé par la commission et par le Gouvernement.

Le Sénat se prononça par assis et levé et l'amendement fut adopté ».

(*J. off.* Sénat 1920, Débats p. 751, col. 3).

La Chambre des Députés ne devait apporter ensuite à l'article 34 que quelques modifications de pure forme (2e séance du 15 juin 1920, *J. off.* Chambre 1920, Déb. parl., p. 2.139); lesquelles furent sanctionnées sans débat par le Sénat (séance du 23 juin 1920, *J. off.* Sénat 1920, déb. parl. p. 1.000 et 1.001).

Ainsi de tout ce qui précède, il résulte, d'une part, que le Parlement a déclaré de la façon la plus formelle que l'enfant « mort pour la France » doit être assimilié à un enfant vivant; d'autre part, que l'enfant décédé après 16 ans révolus doit profiter de cette même exception; enfin, que le bénéfice de l'art. 34 est d'une application générale, s'étendant à toutes les successions « alors qu'il n'y a pas d'autre enfant, *voire même lorsqu'un étranger est appelé à la succession* ».

Cependant, le législateur, malgré cette intention nettement

formulée de faire bénéficier de l'exception de l'article 34 l'enfant unique et les enfants tous décédés « morts pour la France » ou après 16 ans révolus, a cru, devoir conserver dans le texte de l'article 34 les termes déjà contenus dans l'article 15 de la loi du 31 décembre 1917 « doit être ajoutés au nombre des enfants du défunt vivant ou représenté, l'enfant qui... »

En résultera-t-il une contradiction entre le texte de la loi et la volonté du législateur?

C'est l'opinion de l'Administration, mais nous ne l'acceptons pas.

## § II

### Critique de l'interprétation administrative

Tout d'abord, il est à remarquer, qu'en refusant de compter dans le calcul de la Taxe Successorale, l'enfant unique ou les enfants tous morts pour la France ou décédés après 16 ans révolus, l'Administration fait surtout état de la réponse du ministre des Finances, M. Klotz aux députés Delpierre et Paisant.

Mais, quelle est donc la valeur juridique d'une réponse ministérielle à une question écrite au Journal officiel?

Sans insister, sur ce qu'il y a de surprenant de constater que certains députés soient obligés de recourir au Ministre pour la compréhension du texte d'une loi qu'ils ont voté eux-mêmes, nous devons déclarer qu'un Ministre n'est aucunement qualifié, ni compétent pour interpréter la loi. Ce pouvoir n'appartient qu'au juge. L'Administration n'est pas fondée à considérer une réponse ministérielle comme une véritable sentence judirique. La réponse de M. Klotz ne vaut que comme interprétation personnelle, elle doit être considérée comme telle, elle n'a pas la force de la chose jugée, un Ministre ne peut se substituer, ni au juge, ni au législateur.

La réponse ministérielle ne peut donc pas nous être opposée; aussi, à notre avis, convient-il de ramener le débat sur son véritable terrain et de rechercher dans le texte même de l'article 34 de la loi du 25 juin 1920, si le législateur s'est exprimé d'une façon suffisamment claire et précise pour faire connaître sa volonté.

Dans ces conditions, nous allons nous reporter au texte même de la loi et nous allons l'examiner dans son mot à mot.

### 1re Réfutation

### (*Argument arithmétique*)

Une première réfutation a été présentée par les Rédacteurs du Journal du Notariat (numéro du 10 avril 1921. — Pratique notariale, p. 55. N° du 10 juin 1921. Dissertations notariales, p. 163).

Cette explication est ingénieuse.

Les rédacteurs opposent à l'Administration que l'article 34 de la loi du 25 juin 1920 ne porte pas que l'enfant décédé *doit être ajouté aux enfants vivants ou représentés* du défunt, ce qui nécessiterait, évidemment, l'existence de ces derniers.

Mais l'article 34 de la loi du 25 juin 1920 édicte que l'enfant décédé dans les conditions prévues, *doit être ajouté au nombre des enfants vivants ou représentés du défunt.* Or, ce nombre commence à zéro, chiffre auquel il est possible d'ajouter une ou plusieurs unités.

En effet, nous savons qu'en arithmétique, il est démontré qu'on peut additionner au chiffre zéro; tandis qu'au contraire, on ne peut ni multiplier, ni diviser le chiffre zéro. Exemple : $0 + 2 = 2$; $0 \times 2 = 0$.

En outre, ajoutent les rédacteurs, cette opinion se justifie par des rapprochements de textes.

L'article 34 a été inséré dans la loi du 25 juin 1920 pour l'application de l'article 29 instituant la Taxe Successorale et auquel il se réfère expressément. Or, ce dernier article fixe le tarif de la Taxe Successorale, d'après le nombre d'enfants vivants ou représentés du défunt et fait varier ce tarif suivant que ce nombre d'enfants est de trois, deux, un ou zéro. C'est donc le législateur lui-même qui édicte que le nombre d'enfants vivants ou représentés du défunt peut être de zéro.

Par suite, on ne peut nullement être surpris si, dans la disposition qui complète l'article 29, le mot « ajouté » a été em-

ployé pour indiquer que l'enfant décédé dans les circonstances envisagées, doit toujours être considéré comme vivant.

Pour obtenir ce résultat, en effet, il faut ajouter cet enfant au nombre zéro d'enfant vivant ou représenté, pour lequel est édicté par l'article 29, le tarif le moins favorable.

Cette interprétation, disent les rédacteurs, est aussi littérale que celle de l'Administration ; elle est, en définitive, conforme au texte et à l'esprit de la loi.

Dans l'opinion contraire, il se produit, d'ailleurs, ce résultat étrange : la succession du défunt dont l'enfant est décédé dans les conditions prévues par l'article 34, supportera les tarifs prévus pour les nombre de zéro, deux, trois enfants vivants ou représentés, mais ne pourra jamais être assujettie au tarif édicté pour le cas où il n'existe qu'un enfant vivant ou représenté.

Cette interprétation de l'art. 34 de la loi du 25 juin 1920 vient d'être acceptée par deux tribunaux de première instance : 1° le Tribunal de Châteaubriant (jugement du 9 février 1922. — Répertoire général et pratique du Notariat et de l'Enregistrement, Charles Defresnois, numéro du 15 mars 1922, art. 19.953, p. 106) ; 2° Et par le Tribunal de Vitré (jugement du 10 mai 1922).

Nous nous empressons d'enregistrer ces deux premières décisions judiciaires en opposition avec la théorie administrative et contraire à la jurisprudence du Tribunal de la Seine (jugement du 25 novembre 1920) et du Tribunal de Bourges (jugement du 2 février 1922).

1° Le Tribunal de Châteaubriant avait à se prononcer sur l'espèce suivante : le de cujus ne laissait aucun enfant vivant ou représenté mais il avait perdu un enfant décédé après 16 ans révolus. Le receveur avait liquidé la Taxe Successorale au tarif prévu pour le cas où il existe un enfant ; mais la Régie considérant que la Taxe devait être perçue sans tenir compte de l'enfant prédécédé exigeait un forcement de droits. Les héritiers avaient fait opposition à la contrainte.

Le Tribunal :

« Attendu que l'Administration excipe du texte législatif, tellement clair à ses yeux, qu'il ne donne lieu à aucune interprétation (art. 34 de la loi du 25 juin 1920). « Lors du calcul de la Taxe Successorale, doit être ajouté au nombre des enfants vivants du défunt, l'enfant prédécédé après 16 ans révolus », et soutient, par suite, que Mme Le Pecq n'ayant pas laissé d'enfant, il n'y a pas lieu de faire état de sa fille unique décédée après 17 ans, le 24 février 1918 ;

« Attendu que M. Le Pecq fonde son opposition à la contrainte sur l'interprétation contraire à l'esprit du législateur, faite par l'Administration du texte législatif sus visé ;

« Attendu que le Tribunal trouve dans les travaux préparatoires des lois, tant de 1917 que de 1920, les éléments suffisants pour déterminer sa conviction ;

« Attendu que l'auteur de l'amendement devenu l'art. 34 de la loi de 1920 disait pour l'expliquer : « Je demande au Sénat de faire entrer en ligne de compte les enfants qui seront morts âgés de 16 ans révolus, parce qu'à cet âge les dépenses faites pour l'entretien, l'éducation, etc... ont amoindri la fortune paternelle ;

« Attendu que le rapporteur général fit vainement observer au Sénat les conséquences d'une disposition devant profiter non seulement aux frères et sœurs, mais à des étrangers ;

« Attendu, par suite, que l'enfant prédécédé de 16 ans conduit à l'application du Tableau n° 3 annexe de l'art. 29 de la loi, dans le cas d'un père ou d'une mère décédant sans laisser d'enfant vivant ou représenté ;

« Attendu que le tableau 3 préindiqué ne serait jamais appliqué si l'enfant prédécédé après 16 ans devait compter seulement dans l'hypothèse où le de cujus laisserait d'autres enfants ;

« Attendu que si l'art. 34 de la loi de 1920 se réfère dans ses termes à l'hypothèse la plus fréquente, il ne saurait exclure le cas où le de cujus n'a plus d'enfants ».

2° Le Tribunal de Vitré, dans un jugement du 10 mai 1922 confirme la jurisprudence du Tribunal de Chateaubriant pour

une espèce identique. Le de cujus laissait un fils unique, décédé à l'âge de 17 ans.

Dans ce jugement nous relevons les motifs suivants :

« Attendu qu'il échet d'interpréter le texte de l'article 34 de la loi du 25 juin 1920; que pour y parvenir il est nécessaire de rechercher quelle a été la volonté du législateur; qu'il est constant et non dénié par l'Administration de l'Enregistrement que le législateur a voulu la péréquation ou répartition égale des charges fiscales; en d'autres termes, qu'un père de famille ayant eu pendant sa vie des charges à supporter, sous forme d'impôts de consommation ou autres, d'autant plus élevés que ses enfants étaient plus nombreux, retrouvât la compensation de ces charges après son décès, sous forme de réduction des droits de succession, quels que soient ses successibles;

« Que la lecture, au Journal officiel, des explications fournies par M. Marraud, auteur d'un amendement qui fut voté par le Sénat, dans sa séance du 28 mai 1920 et devint l'art. 34 de la loi du 25 juin 1920, ne laisse aucun doute sur les intentions formelles du législateur de faire entrer en ligne de compte pour les déductions fiscales non seulement les enfants vivants ou représentés, mais ceux qui seront morts antérieurement âgés de 16 ans révolus;

« Que vainement, le rapporteur général aurait insisté, pour le rejet de cet amendement, en faisant remarquer que les frères et sœurs pouvaient ne pas être seuls à bénéficier de ces réductions, qu'il pouvait y avoir un autre héritier qu'un enfant, qu'il pouvait même ne pas y avoir d'autre enfant et que, par conséquent, ce pourrait être un autre héritier, voire un étranger qui profiterait de ces avantages;

« Attendu que cette intention se trouve clairement manifestée dans les termes employés par le législateur; qu'en effet il est dit dans l'art. 34 que l'enfant décédé, âgé de plus de 16 ans *doit être ajouté au nombre des enfants* vivants ou représentés et non pas comme le prétend l'Administration *ajouté aux enfants* vivants ou représentés;

« Que la thèse de l'Administration, à savoir qu'il est nécessaire que le de cujus laisse au moins un enfant vivant ou re-

présenté, car on ajoute pas à ce qui n'existe pas, est erronée, qu'on peut, en effet, *ajouter au nombre* quand ce nombre est zéro ; qu'un nombre est, non pas l'expression d'une quantité matériellement existante, c'est-à-dire l'unité prise comme comparaison et une quantité quelconque ;

« Que zéro est donc un terme de rapport, c'est-à-dire un nombre, puisqu'on peut établir un rapport entre l'unité et zéro ; que telle était bien la pensée du législateur, l'article 34 se référant à l'article 29 qui renvoie à un tableau portant en tête : nombre d'enfants laissés par le défunt et ce nombre pouvant être trois, deux, un ou point d'enfant vivant ou représenté, c'est-à-dire zéro ;

« Attendu, au surplus, que la thèse de l'Administration aurait des conséquences inattendues et contraires à la volonté formelle du législateur ; que si le de cujus avait eu quatre enfants qui seraient tous décédés après 16 ans révolus, mais avant lui, sa succession gravement réduite par les lourdes charges supportées ne pourrait bénéficier d'aucune détaxe, alors que si l'un de ses enfants lui survivait, sa succession subirait une exemption totale de la Taxe Sucessorale ;

« Attendu que l'Administration doit être déboutée de ses prétentions.

« Par ces motifs... »

Il appartient maintenant à la Cour Suprême de se prononcer et de choisir entre la jurisprudence des Tribunaux de la Seine et de Bourges et celle des Tribunaux de Châteaubriant et de Vitré.

Nous croyons fermement que sa décision rejetera les prétentions administratives.

D'autre part, à notre avis, l'interprétation soutenue par les Rédacteurs du Journal du Notariat doit être complétée et renforcée par les arguments que nous allons exposer ci-après.

### 2ème Réfutation
### (*Argument grammatical*)

Une seconde réfutation peut être opposée à l'Administration.

Il résulte des travaux parlementaires qu'au moment de voter l'exception de l'article 34 de la loi du 25 juin 1920, le législateur se trouvait en présence de deux catégories d'enfants :

1° La catégorie des enfants vivants ou représentés du défunt comptant pour le calcul de la Taxe Successorale (article 29).

2° La catégorie des enfants nés ayant vécu, non représentés, ne comptant pas pour le calcul de la Taxe Successorale.

Puis, par mesure d'exception, le législateur a décidé que l'enfant « mort pour la France » ou après 16 ans révolus devait être « ajouté au nombre des enfants vivants ou représentés du défunt », c'est-à-dire ajouté à la catégorie des enfants vivants ou représentés de l'article 29 et ainsi ne devait pas être compris dans la seconde catégorie, comprenant les enfants nés ayant vécu, ne comptant pas pour la Taxe.

Il ne s'agit donc pas d'ajouter l'enfant à la quantité des enfants vivants ou représentés laissés par le défunt dans la succession déterminée, dont s'agit; mais, de l'ajouter à la catégorie des enfants vivants ou représentés déterminée et prévue par l'article 29.

Du reste, l'article 34 est suffisamment explicite, il est libellé de la façon suivante :

« Article 34. — Pour l'application des tarifs édictés par l'article 29... qui précède, doit être ajouté au nombre des enfants vivants ou représentés du défunt, l'enfant qui... »

Il s'agit donc de la catégorie d'enfants de l'article 29 et non pas de la quantité d'enfants vivants ou représentés laissés par le défunt dans la succession qui vient de s'ouvrir.

Cette explication, à notre avis, mérite d'être retenue; il est exact que l'article 34 se rapporte à l'article 29 qui précède; c'est-à-dire à la catégorie des enfants vivants ou représentés dont le législateur a décidé de tenir compte dans le calcul de la Taxe Successorale et non pas de la quantité d'enfants laissés par le de cujus, dans une succession déterminée; ainsi, cette explication se suffit déjà à elle-même, mais elle peut encore être complétée par notre troisième réfutation.

### 3ème Réfutation
### (*Argument littéral*)

A notre avis, la solution est beaucoup plus simple ; il suffit, comme nous l'avons déjà dit, de suivre le texte et la lettre de la loi, et nous verrons que l'article 34 est conforme avec la volonté du législateur ; mais il convient de donner à chaque terme le sens véritable qui lui appartient.

Le législateur dans l'article 34 s'est exprimé de la façon suivante : « doit être ajouté au nombre des enfants vivants ou représentés du défunt, l'enfant qui... »

D'après l'Administration, la difficulté d'interprétation de l'article 34 aurait pour cause la présente du mot « ajouté » dans le texte de la loi ; à notre avis, il ne peut y avoir de difficulté possible sur le sens qu'il convient de donner au mot « ajouté ». Le verbe « ajouter » signifie et a toujours signifié : mettre en plus, compter en plus.

De sorte que l'expression « doit être ajouté » signifie : doit être compté en plus.

Nous sommes d'accord avec l'Administration sur ce point.

Par contre, les mots qui suivent « au nombre des enfants vivants ou représentés du défunt » méritent notre attention.

C'est là, à notre avis, la véritable clef du problème.

L'Administration, dans son interprétation, ajoute au texte au lieu de le suivre à la lettre et nous devons rappeler que les lois fiscales sont de droit étroit, et qu'il convient de suivre le mot à mot le plus rigoureux.

En effet, les mots « au nombre de » ne signifient pas comme le prétend l'Administration « à la quantité, à la suite de ».

Le terme « au nombre de » est une locution prépositive, qui a conservé dans notre langue son sens latin « in numero » c'est-à-dire « au rang de, parmi » (Dict. Littré — au mot : nombre).

Une locution prépositive, expliquent Brachet et Dussouchet (grammaire française, cours supérieur, p. 264), est une réunion de deux ou plusieurs mots qui équivaut à une préposition ou à un adverbe. Elle est formée, soit à l'aide d'un substantif, soit

à l'aide d'un adverbe et elle est suivie de la préposition « de ».

Par exemple : au nombre de mes amis, veut dire au rang de mes amis (in numero suorum : Cicéron). Par conséquent être ajouté au nombre de mes amis signifie être compté en plus au rang de mes amis. De même, nous trouvons dans Tite Live : in numero deorum : au rang des dieux; dans Suétone, Pline, Cicéron, on rencontre l'expression : « in numeris esse : être sur la liste, être enrôlé parmi ».

Les auteurs classiques ont toujours employé cette expression dans ce sens, nous pouvons citer : Chateaubriand (Génie du Christianisme).

« Tibère proposa au Sénat de mettre Jésus-Christ *au nombre* des dieux ».

« Bossuet. — Discours de l'Histoire universelle, II, 12. Ils l'avaient mis *au nombre* des magiciens », etc...

De sorte que le texte de l'article 34 signifie :

Pour l'application de l'article 29, qui précède, doit être mis en plus au rang des enfants vivants ou représentés du défunt l'enfant qui...

Mais quels sont ces enfants vivants ou représentés au rang desquels doit être mis en plus l'enfant « mort pour la France » ou après 16 ans révolus?

C'est là que doit intervenir la deuxième réfutation dont nous avons parlé ci-dessus; il s'agit des enfants vivants ou représentés visés par l'article 29, c'est-à-dire la catégorie d'enfants dont il est tenu compte pour le calcul de la Taxe Successorale.

En un mot il faut rétablir le texte de l'article 34 de la façon suivante :

« Doit être mis en plus au rang des enfants vivants ou re-
« présentés du défunt, c'est-à-dire dans la catégorie des enfants
« prévus par l'article 29, l'enfant « mort pour la France » ou
« décédé après 16 ans révolus ».

Telle est, à notre avis, l'interprétation exacte de l'article 34 de la loi du 25 juin 1920.

L'Administration commet deux inexactitudes :

1° Elle se trompe sur la signification du terme : au nombre

de ; elle en oublie l'origine latine et le sens propre qui lui appartient dans la langue française.

2° Elle modifie le texte de l'article 34. Elle décide, en effet, que l'enfant « mort pour la France » ou décédé après 16 ans révolus, doit s'ajouter à ses frères et sœurs vivants ou représentés.

Le législateur n'a jamais dit cela. Dans le texte, il s'agit de la catégorie d'enfants vivants ou représentés déterminés par l'article 29.

Si le législateur en avait décidé autrement, il l'aurait déclaré, il aurait spécifié dans le texte « doit être ajouté à ses frères ou sœurs vivants ou représentés ». Mais, il a eu le soin, au contraire, de préciser son intention, en édictant dans l'article 34 « doit être ajouté au nombre des enfants vivants ou représentés du défunt », c'est-à-dire « doit être ajouté parmi la catégorie des enfants désignés par l'article 29 ».

Ainsi donc, l'interprétation de l'Administration n'est pas fondée, et, à notre avis, les Tribunaux de la Seine et de Bourges se sont mépris sur le sens de la loi. La Cour de Cassation ne s'est pas encore prononcée à ce sujet, mais nous croyons qu'elle n'hésitera pas à mettre le texte de la loi d'accord avec la volonté du législateur, ce qui existe, en réalité, et qu'elle tranchera la question dans le sens que nous indiquons.

En outre, nous devons rappeler que l'interprétation de l'article 34 a une conséquence pratique très importante, notamment pour les familles nombreuses dont tous les enfants sont morts en faisant leur devoir ou qui ont eu la douleur, malgré les sacrifices qu'elles se sont imposées, de perdre tous leurs enfants ayant atteint leur seizième année.

Il est évident que notre interprétation n'a pas pour objet de remplir les caisses du Trésor, mais nous devons aussitôt faire remarquer, combien il serait choquant et même scandaleux de soutenir au survivant des parents, qui ont donné tous leurs enfants pour la défense de la Patrie, que leur sacrifice consenti ne compte pas pour le pays.

En réalité, le législateur n'a jamais voulu mettre ces familles

sur le même rang que celles qui n'ont rien offert à la Nation pour sauver le territoire; et surtout, il n'a jamais voulu instituer une prime au profit de ceux qui ont évité de prendre part à la guerre et qui, aujourd'hui, ont l'avantage de faire constater leur existence pour se dérober à l'impôt, à une charge de l'Etat.

La consécration d'un tel principe serait d'un effet désastreux pour une nouvelle guerre.

Si le pays a besoin d'argent et nous savons qu'il lui en faut beaucoup, il lui appartient, précisément, de s'adresser à tous ceux qui n'ont pas eu à souffrir de la guerre.

Mais le législateur n'a jamais voulu que le sacrifice le plus sublime imposé à un père et à une mère soit une occasion de s'attaquer plus âprement à leur patrimoine.

Nous prétendons, au contraire, que la Nation a le respect de ceux qui sont morts pour elle; elle en a donné maints témoignages; aussi nous nous élevons de toutes nos forces contre quiconque voudrait prétendre le contraire. La mémoire de ceux qui ont souffert et qui sont tombés nous est chère, et nous déclarons avec le législateur : « Le Héros mort pour la Patrie est toujours vivant ».

Enfin, nous ajouterons, qu'une proposition de loi tendant à résoudre cette difficulté fiscale a été déposée sur les bureaux de la Chambre par M. Joseph Barthelémy, député du Gers, professeur à la Faculté de droit de Paris et par M. Charles Bertrand, député de la Seine, président de la Ligue des Anciens Combattants.

Les auteurs de cette proposition de loi demandent au Parlement de décider que, pour le calcul de la Taxe Successorale, lorsque, le conjoint survivant est appelé à la succession de son conjoint à quelque titre que ce soit, les enfants nés du mariage et décédés dans les conditions spécifiées par l'art. 34 de la loi du 25 juin 1920, c'est-à-dire « morts pour la France, ou après 16 ans révolus, soient *assimilés à des enfants vivants.*

(*J. off.* Chambre 1922, séance du 2 mars 1922, annexe 3.996).

Dans l'exposé des motifs les honorables députés se sont éle-

vés avec raison contre la situation injuste faite aux parents par l'interprétation administrative de l'article 34 de la loi du 25 juin 1920 :

« Présentement, porte l'exposé, les père et mère dont tous les enfants sont morts — *même fût-ce pour la Patrie* — sont traités comme s'ils n'avaient jamais eu d'enfants, et celui des deux époux qui survit et succède à l'autre se voit appliquer le tarif de rigueur...

« Or, s'il est quelqu'un, à qui est due la procréation des enfants et à qui a incombé les charges de leur entretien et de leur éducation c'est — qu'on nous pardonne la tautologie — le père et la mère.

« Le droit à l'allègement fiscal dont bénéficient les enfants quand il en reste de vivants, ce ne sont pas ces enfants qui l'ont mérité, mais ce sont leurs parents qui l'ont acquis et qui le leur ont transmis.

« Ce droit, c'est dans la personne des père et mère qu'il est né, puisque ce sont eux les procréateurs et les éducateurs. Et voilà que, parce qu'ils ont perdu, non pas seulement plusieurs enfants, mais tous, sans que ceux-ci, peut-être fauchés par la guerre, à la fleur de l'âge, aient pu se créer une postérité, voilà que, parce que ces père et mère ont épuisé jusqu'à la dernière goutte la coupe du malheur, ce droit qu'ils s'étaient acquis et dont ils ne peuvent plus jouir dans la personne de leurs enfants, ils s'en voient déchus pour eux-mêmes... »

Le texte proposé est ainsi conçu :

« Article unique. — Pour l'application de la Taxe Successorale, en ce qui concerne le conjoint venant à quelque titre que ce soit, à la succession de son conjoint, les enfants nés de leur union et décédés dans les conditions spécifiées par l'art. 34 de la loi du 25 juin 1920 doivent être considérés comme vivants, même s'il n'existe plus aucun enfant vivant ou représenté. Les sommes déjà perçues contrairement à ce que spécifie la présente disposition seront restituées. »

A notre avis, l'article proposé n'est pas à l'abri de toute cri-

tique. L'intention est bonne mais le texte n'a pas été suffisamment approfondi. Nous dirons, même qu'il nous apparaît d'une application impossible, et on ne voit pas exactement ce que demandent les auteurs de la proposition de loi par ces termes · « Pour l'application de la Taxe Successorale, *en ce qui concerne le conjoint* venant, à la succession... »

En effet, la Taxe Successorale, se perçoit sur l'actif net global de la succession et avant tout partage ; la Taxe se prélève sur la totalité de la succession et non pas sur chaque part d'héritage revenant aux ayants droits. Cette règle est fondamentale.

Les auteurs de la proposition de loi semblent vouloir faire bénéficier seulement le conjoint de l'allègement de la Taxe, indépendamment des autres héritiers ; mais, cette conception est une nouveauté tout à fait inattendue et inconciliable avec le principe même de la Taxe Successorale.

L'article proposé n'est donc acceptable que dans le cas où l'époux survivant est appelé seul à la succession, mais dans toutes les autres hypothèses, cette disposition se refuse à toute application pratique.

Nous avons vu que la Taxe est un impôt progressif, prélevé sur la totalité de la succession, indépendamment du degré de parenté des héritiers. Cet impôt ne peut donc se répartir entre les successibles qu'une fois calculé et liquidé sur toute la succession et les héritiers y contribuent proportionnellement aux biens qu'ils recueillent.

Toutefois cette répartition est impossible, si l'on doit modifier le calcul de la Taxe pour les héritiers et pour le conjoint.

Ainsi d'une part on ne peut pas calculer la Taxe Successorale « *en ce qui concerne le conjoint survivant* » c'est-à-dire sur la part revenant au conjoint, puisque la Taxe est un impôt progressif s'appliquant à toute succession.

D'autre part, dans la répartition proportionnelle de la Taxe entre les héritiers, il est impossible de tenir compte au profit du conjoint de l'existence des enfants ayant vécu et, au contraire, de ne pas en tenir compte pour les héritiers ; cette opération aurait pour résultat d'empêcher toute répartition proportionnelle.

A notre avis, l'article projeté doit avoir une portée générale et s'appliquer à toute la succession et non pas « en ce qui concerne le conjoint survivant ».

La Commission des Finances de la Chambre, qui est chargée de se prononcer sur cette proposition de loi, devra donc modifier la formule « en ce qui concerne le conjoint survivant » qui est inacceptable et dire simplement « Dans toute succession, les enfants du défunt, décédés dans les conditions prévues par l'article 34, etc... »

De cette façon, nous retrouvons l'application littérale de l'article 34 de la loi du 25 juin 1920, dont nous nous sommes déclarés partisan et qui doit être considérée, comme la seule exacte.

En tout cas, actuellement la question se pose de savoir si cette proposition de loi aboutira avant que la Cour Suprême ne se soit prononcée sur l'interprétation de l'article 34 de la loi du 25 juin 1920.

C'est peut-être là, une solution heureuse de ce grave problème fiscal ; elle aurait le grand avantage d'éviter à l'Administration les conséquences d'une décision judiciaire ; cependant, dans le nouveau texte de loi, il est un écueil que le législateur, animé des meilleures intentions d'équité et de justice, devra éviter soigneusement, c'est de se laisser entraîner à compliquer encore le mécanisme de la Taxe Successorale dont il convient, au contraire, à notre avis, de simplifier l'application.

# CONCLUSION

Ainsi, au cours de cette étude théorique et pratique, nous avons montré dans le domaine fiscal, économique et social, les inconvénients et les dangers que présente l'innovation de la Taxe Successorale, et sur lesquels on ne saurait trop, énergiquement, insister.

## I

### Danger fiscal

Les droits perçus, actuellement par le Fisc, sur les successions sont écrasants et lorsqu'un impôt arrive à un taux aussi élevé il n'est pas exagéré de dire qu'il constitue une véritable mesure de confiscation. Surtout qu'il faut encore tenir compte pour avoir une idée exacte du prélèvement opéré par l'Etat, de la majoration d'imposition pouvant résulter de l'existence d'un passif dont la déduction n'est pas admise ou de la surestimation de certains éléments d'actif, par l'effet des méthodes nouvelles d'évaluation. (Loi du 27 mai 1918).

La conséquence d'une fiscalité aussi rigoureuse est fatale, elle doit aboutir à une diminution constante de la matière imposable. Les fortunes s'épuisent à payer l'impôt, le patrimoine familial s'effrite. Le Fisc détruit l'épargne passée et décourage l'épargne future.

Le tarif de dépossession des droits fournit, en outre, un stimulant puissant à la fraude. Personne ne veut plus paraître riche, ou déclare ne plus faire d'économie ou ne plus gagner d'argent.

C'est également favoriser l'évasion des capitaux à l'étranger. Les grandes fortunes, presque toutes cosmopolites, ont un moyen bien simple et très légal de soustraire à l'impôt territo-

rial de mutation par décès, des capitaux importants, c'est de les employer en placements à l'étranger. Les pays restés neutres pendant la guerre profitent d'une situation financière particulièrement prospère. Les fournitures qu'ils ont procurées aux belligérants ont été pour eux une source de richesse industrielle et commerciale. Pour alimenter leur budget, il leur suffit d'impositions normales. Ainsi voit-on à l'heure actuelle, l'évasion fiscale des capitaux français en placements de maisons de rapport, d'hôtels particuliers dans les villes suisses et espagnoles ou encore en placements de cédules hypothécaires dégrévées de tout impôt sur le revenu.

Ces moyens ne sont pas, sans doute, à la portée de tous les capitalistes, mais ce sont précisément les grosses fortunes qui peuvent le mieux s'y soustraire.

De plus, les petites fortunes peuvent également éviter l'impôt en plaçant tous leurs capitaux disponibles en titres au porteur, que les héritiers se dispenseront de déclarer au fisc.

Nul n'est plus pénétré que nous de la nécessité impérieuse d'obtenir de l'impôt le rendement maximum ; mais, nous croyons précisément, que la nécessité où se trouve l'Etat de ne rien perdre des revenus dont il peut disposer, lui fait une loi stricte d'en ménager la source. C'est dans l'intérêt même du Trésor que nous signalons le vice de l'impôt successoral, qui par son caractère excessif risque fort de manquer son but et de causer aux finances publiques de fâcheux mécomptes.

Dans son rapport sur le projet de la loi du 25 juin 1920 (J. off. Chambre 1920. Doc. parl. n° 589, p. 227), M. de Lasteyrie, député, aujourd'hui ministre des finances, signalait déjà ce résultat et faisait au Parlement les déclarations suivantes :

« La matière imposable se dérobe. Les statistiques sont concluantes.

« Jusqu'en 1900, l'annuité successorale, c'est-à-dire le montant de l'actif mobilier compris dans les déclarations de succession, est allée en s'accroissant au fur et à mesure du développement de la richesse du pays.

« Depuis l'établissement des tarifs progressifs en 1901, de-

puis les remaniements successifs dont ils ont été l'objet, l'annuité successorale est demeurée stationnaire et pourtant depuis cette époque, la richesse publique s'est considérablement accrue ».

D'après le bulletin de statistique et de la législation comparée (janvier 1922, p. 180). Le rendement des impôts sur les mutations par décès pour le mois de janvier 1922, était de 55.787.000 francs accusant une moins-value de 7.986.000 francs par rapport aux recouvrements du mois de janvier 1921 qui s'élevaient à 63.773.000 francs.

En présence de cette situation, le 13 février 1922, M. de Lasteyrie, ministre des finances, adressait aux directeurs généraux des divers services administratifs et notamment à l'Enregistrement, la circulaire dont nous relevons les passages suivants :

« La plupart des nouveaux impôts sont très loin de rapporter les sommes que l'on devrait normalement en attendre.

« La question si souvent posée, déjà, des évasions fiscales doit être, notamment, au premier plan des préoccupations administratives...

« Je vous demanderai, en second lieu, de chercher une amélioration du régime fiscal en vigueur dans la voie des simplifications les plus étendues. Trop souvent, on rend plus sensible la charge de l'impôt par la multiplication des formalités administratives. Il n'est pas douteux que, dans ce domaine, de larges progrès doivent être réalisés... »

Cette inquiétude ministérielle est justifiée; le danger fiscal, que nous signalons, est très grave; le déficit budgétaire est considérable.

Pour le mois d'avril 1922, le déficit dépasse 25 millions (*J. off.* 13 mai 1922, p. 4.498).

Les chiffres sont les suivants :

| | |
|---|---|
| Avril 1922. — Evaluation pour le mois..... | 87.515.000 fr. |
| Recouvrements effectués.... | 62.287.000 fr. |
| En moins..... | 25.228.000 fr. |

Depuis le début de l'année 1922 le déficit dépasse 64 millions. L'Administration donne les chiffres ci-après :

Recouvrements des quatre premiers mois de 1922. — Droits de mutations :

| | |
|---|---|
| Evaluations ..... | 314.095.500 fr. |
| Recouvrements ..... | 249.442.000 |
| En moins..... | 64.653.500 fr. |

(*J. off.*, 13 mai 1922, p. 4.498).

## II

### Danger économique

Nous devons également insister sur le danger économique, de l'impôt successoral actuel.

Ainsi que nous l'avons montré, il faut bien distinguer de quelle façon, le fisc peut s'attaquer au capital. On peut établir un impôt assis sur le capital, mais payé avec le revenu, et il ne s'agit alors que d'une modalité de l'impôt sur le revenu.

Tout autre est le procédé d'imposition qui consiste à prendre au contribuable, une partie de son capital, comme en matière de droits de mutation par décès.

Le législateur cherche à transférer les charges fiscales sur la fortune acquise. Il est, en effet, à remarquer que dans un pays, lorsque la représentation populaire se fait jour, les droits portant sur les héritages ont une tendance à égaliser les fortunes et, à faire supporter aux classes aisées une part comparativement beaucoup plus forte que celle supportée par les petites fortunes. Cette tendance démocratique présente un écueil qu'il faut éviter.

Si on exagère le caractère démocratique de l'impôt, on arrive à la confiscation des fortunes grosses ou moyennes, c'est-à-dire à une oppression scandaleuse de ceux qui possèdent par ceux qui ne possèdent pas.

De plus, le préjugé qui considère que la richesse acquise peut tout supporter, qu'elle n'est pas intéressante est anti-économique.

Comme le fait remarquer M. Edgar Allix (Revue politique et Parlementaire, 1920, p. 150, Contre le prélèvement sur le capital), rien ne justifie cette frénésie qui prétend faire rendre gorge à ceux qui possèdent.

« La richesse acquise a supporté pendant la guerre, en dehors de l'impôt, des charges particulières. Elle a fourni à l'Etat de l'or contre du papier. On se demande pour quel motif elle serait regardée comme une sorte de tare morale ».

De plus, cette richesse acquise, dans notre système économique, n'a pas seulement pour mission de contribuer aux dépenses publiques, elle a une fonction de premier ordre à remplir.

« Sa fonction économique, dit M. Allix, est d'assurer la perpétuité et l'accroissement du fonds productif national. Ce sont les capitaux qui entretiennent le Travail et alimentent l'épargne. Lorsqu'au terme de sa période de constitution, l'épargne passe à l'état de richesse acquise, cette richesse n'a pas fini son rôle économique, c'est au contraire, alors seulement qu'elle le commence. Elle est le fruit des efforts du passé, mais aussi le support de l'activité économique du présent.

« Amoindrir par voie de retranchements fiscaux, la richesse acquise, pour ménager la richesse en formation c'est un non sens, car celle-ci se nourrit de celle-là ».

## III

### Danger social

Au point de vue social, nous ajouterons que l'impôt successoral ne doit pas être employé, de propos délibéré, à des fins socialistes qui doivent assurer la suppression de l'héritage et la transformation de l'ordre existant.

Nous avons insisté sur ce point, au cours de nos développements, et nous ne pouvons concevoir sans une légitime inquiétude l'intervention de l'Etat comme héritier légitime, dans la liquidation des successions. Nous n'avons pas à rappeler les scandales de la liquidation des congrégations ou des stocks de guerre, et l'incurie de l'Etat administrateur, industriel ou com-

merçant, mais nous devons dire que l'Etat est un organe politique nécessaire et que son rôle doit se borner aux attributs de sa fonction. Il n'est aucunement qualifié, ni compétent pour assumer d'autres charges.

Enfin la suppression de l'héritage, c'est la porte ouverte au communisme. L'Etat ayant supprimé toutes ses sources de revenus, deviendra producteur et répartiteur des richesses. C'est le régime russe, régime de tyrannie, de crimes et de ruines. Nous avons repoussé l'envahisseur au nom de la Justice et du Droit, ce n'est certes pas, pour accepter de bon gré un gouvernement despotique et barbare.

## IV

Que faire ? Il ne nous appartient pas, à propos de la Taxe Successorale, d'exposer tout un programme financier.

Il faut de l'argent à l'Etat, il lui en faut beaucoup.

Mais nous devons, cependant, nous étonner des scrupules de nos dirigeants qui préfèrent s'adresser aux contribuables français, plutôt qu'à nos débiteurs d'outre-Rhin.

M. Poincaré, dans son important discours de Bordeaux du 27 novembre 1921 s'élevait contre cette politique intolérable.

« Ce que je sais, c'est qu'au moment où je parle, les contribuables français sont plus taxés que les contribuables allemands.

« Qu'importe la pauvreté plus ou moins factice de l'Etat germanique? Dans une république, même allemande, l'Etat c'est la nation et la nation germanique a des ressources qui vont tous les jours grandissant. Si l'Etat fait faillite, la nation est débitrice solidaire et ses biens présents ou futurs sont les gages des créanciers ».

Nous devons rappeler également, qu'il serait temps de songer aux économies ; notamment nous ne comprenons pas qu'au milieu d'embarras financiers, l'Etat s'entête à vouloir conserver une armée de fonctionnaires inutiles dont chacun est arrivé à

croire à son droit de propriété sur sa fonction, garanti par la propriété de tous sur l'ensemble des fonctions. L'Etat encourage cet esprit qui ne tend à rien moins que de créer dans l'Etat, un état de fonctionnaires inutiles.

Certes, il y a des économies considérables à réaliser, cette opinion a été exposée avec une grande précision par M. Poincaré dans son discours de Bordeaux.

Nous relevons ce passage :

« Attaquons-nous surtout dit l'Ancien Président de la République, avec une volonté féroce, à l'énorme bloc de nos dépenses et faisons voler en éclats les arêtes les plus saillantes. Puis, désagrégeons-le dans sa composition même, par des économies profondes qui ne soient pas la fiction d'un matin et dont les effets se répercutent vraiment dans l'avenir. Détruisons les innombrables comptes parasites qui ont survécu à la guerre. Simplifions et réduisons les organes administratifs et cessons de croire que la multiplication des ministères a l'avantage d'améliorer leur rendement. »

M. Poincaré est au pouvoir depuis le 16 janvier 1922, nous lui faisons confiance pour notre prochain budget.

Evidemment, toutes ces réformes nécessitent beaucoup de courage et une persévérance ne se laissant rebuter par aucun obstacle. L'entreprise est difficile, il faut, en effet, changer des habitudes, vaincre des préjugés, briser des coalitions d'intérêts.

A cela s'ajoute l'insuffisance du contrôle des dépenses engagées.

Sur le budget de 1920, les dépenses ont dépassé de près de cinq milliards le chiffre des crédits votés par le Parlement.

Ce scandale impuni se renouvelle à chaque budget. Les fonctionnaires et les ministres engagent des dépenses au gré de leur fantaisies et le contribuable paie...

Pour le budget 1921, le Parlement avait à se prononcer sur un projet de loi comportant des crédits supplémentaires et additionnels de plus de 1.500 millions.

Dans la séance du 25 novembre 1921, M. Louis Marin, dé-

puté s'est élevé avec violence, devant la Chambre, contre de tels procédés.

M. Louis Marin. — « Il faut en finir avec ce système qui conduit au gaspillage et à la dilapidation des deniers publics. Le pays ne peut plus vivre sur le mensonge d'un budget discuté et voté publiquement et dans le cadre duquel les Administrations s'obstinent à ne pas se tenir ».

(J. off. Chambre 1921, Débats, p. 4.280).

La Chambre fit un vif succès à M. Louis Marin et décida d'insérer dans le prochain budget le texte proposé par M. Bokanowski tendant à éviter, à l'avenir, les faits justement stigmatisés.

Devant le Sénat, séance du 14 mars 1922, M. Dominique Delahaye opposa les mêmes protestations et, sur sa demande, la Haute Assemblée vota une proposition de loi, édictant que les ministres et sous-secrétaires d'Etat ne pourraient, à peine de forfaiture, prendre des mesures entraînant des augmentations de dépenses imputables sur les crédits ouverts par les lois de finances.

(J. off. Sénat 1922, Débats parl. p. 337, col. 3).

Ces dispositions seront-elles appliquées, le principe nécessaire de la responsabilité sera-t-il admis et reconnu? Nous devons, cependant, constater qu'en réalité les budgets ne sont pas sincères et le gouffre se creuse de plus en plus.

## V

Mais, en attendant la reconstitution financière de notre pays et l'amélioration financière de notre régime fiscal, la Taxe Successorale se perçoit et frappe lourdement les héritages. Nous avons examiné les difficultés d'application qu'elle soulève et nos critiques se sont portées sur l'interprétation administrative des dispositions contenues dans les nouvelles lois budgétaires.

Nous nous sommes élevés contre les prétentions de la Régie, sur deux points principaux :

1° D'après l'Administration, les héritiers ou successeurs uni-

versels n'ont aucun recours contre les légataires particuliers. Nous soutenons, au contraire, que les légataires particuliers sont tenus de contribuer aux droits de mutation par décès relatifs à leurs legs et ceux-ci comprennent la Taxe Successorale. L'art. 1016 C. C. n'a pas été abrogé.

2° Nous avons également réfuté la thèse administrative sur la situation fiscale de l'enfant unique ou des enfants tous décédés « Morts pour la France » ou après 16 ans révolus. Le texte de la loi, à notre avis, exprime fidèlement la volonté du législateur et nous estimons, contrairement à la Régie, que pour le calcul de la taxe, il doit être tenu compte du fils unique et des enfants tous prédécédés « Morts pour la France » ou après 16 ans révolus.

En définitive, l'innovation fiscale de la Taxe Successorale compromet la situation fiscale, économique et sociale de notre pays. Il était de notre devoir de l'indiquer.

Le fisc se prive d'une partie de ses ressources : la richesse acquise est détruite avant d'avoir rempli son rôle économique, la suppression de l'héritage conduit au communisme, la Taxe Successorale complique la perception de l'impôt.

La Taxe Successorale a été instituée dans un moment extrêmement pénible et difficile. Il fallait à tout prix trouver les ressources nécessaires pour la défense de notre Pays. La France a donné sans compter.

Il est certain qu'actuellement, nos finances sont fortement ébranlées; mais il faut songer à l'avenir. Le patrimoine du contribuable est indispensable pour assurer des revenus du Trésor. Il convient de le ménager et surtout de ne pas le détruire. L'impôt successoral est facile à percevoir, mais il est dangereux d'en abuser, l'élément imposable s'effrite et tend à disparaître.

Enfin, nous sommes vainqueurs; la Nation, sans retard, doit guérir ses blessures; nous devons organiser nos finances; et, à notre avis, dans un pays considéré, à juste titre, comme le champion de la Justice et du Droit, il convient de substituer à

une politique de confiscation et de gaspillage, une politique d'ordre et d'économies.

Vu : *Le Professeur, président de la Thèse,*

J. THELOHAN.

Vu : *Le Doyen,*

Ch. TURGEON.

Vu pour permis d'impression :

Rennes, le 22 mai 1922.

*Le Recteur,*

L.-G. VARET.

# ADDENDA

Notre travail était déjà sous presse, lorsque nous avons appris qu'une décision du Ministre des Finances, en date du 24 mai 1922, adoptait la jurisprudence des Tribunaux de Châteaubriant (jugement du 9 février 1922) et de Vitré (jugement du 10 mai 1922) et invitait l'Administration de l'Enregistrement à abandonner l'interprétation contenue dans son instruction 3.645, § I.

Nous sommes heureux de pouvoir donner, dans cet essai, la solution définitive de l'interprétation délicate de l'article 15 de la loi du 31 décembre 1917 et de l'article 34 de la loi du 25 juin 1920, que nous avons exposée et développée spécialement dans le chapitre III de notre troisième partie.

Nous constatons que l'Administration s'est inclinée devant les arguments que nous nous sommes efforcés de mettre en lumière et que les principes de Justice et d'Equité, que nous avons âprement défendus, ont enfin triomphé.

Les Tribunaux de la Seine (jugement du 25 novembre 1920) et de Bourges (jugement du 2 février 1922), se sont mépris sur le sens de la loi, leur jurisprudence doit être abandonnée.

La décision ministérielle du 24 mai 1922, n'a pas encore été publiée, nous en ignorons le texte; mais elle a fait l'objet d'une circulaire de la Direction générale de l'Enregistrement, en date du 30 mai 1922, n° 1, § 522, qui a été adressée à tous les directeurs et receveurs de l'Enregistrement.

Dans cette circulaire, nous relevons les passages suivants :

« ...Un nouvel examen de la question a permis de reconnaître

que la doctrine administrative n'était pas en harmonie avec le principe même de la Taxe Successorale, tel qu'il a été précisé au cours des Travaux préparatoires de la loi du 25 juin 1920. (*J. off.* Chambre 1920, annexe 166, p. 42). De même, la thèse de l'Administration se trouvait en contradiction avec les considérations qui ont déterminé le vote de l'amendement de M. Pierre Marraud, sénateur, tendant à faire entrer en ligne de compte les enfants décédés après l'âge de 16 ans révolus (*J. off.*, Sénat 1920, Débats, p. 751, col. 1 à 5).

« Dans ces conditions, le Ministre, sur les propositions de la Direction générale, a décidé le 24 mai courant, qu'il convenait d'abandonner l'interprétation contenue dans l'instruction 3.645 et *d'admettre en tout état de cause l'entrée en ligne des enfants du défunt morts, victimes de la guerre ou après avoir atteint l'âge de 16 ans révolus, sans distinguer, selon qu'il existe ou non d'autres enfants vivants ou représentés,* qu'il s'agisse d'ailleurs de l'application de l'article 15 de la loi du 31 décembre 1917 ou de celle de l'article 34 de la loi du 25 juin 1920.

« Les agents remarqueront que la nouvelle décision ne s'applique pas seulement *à l'avenir.* Ne pouvant qu'être qu'interprétative des articles 15 de la loi du 31 décembre 1917 et 34 de la loi du 25 juin 1920, cette décision a, en effet, par cela même, un caractère rétroactif. Les perceptions effectuées conformément à l'interprétation suivie jusqu'à ce jour et *non couvertes par la prescription biennale,* devront donc être revisées, soit sur la demande des intéressés, soit au besoin d'office, et les frais qui pourraient avoir été effectués seront, suivant les cas, remboursés ou régularisés par l'Administration. »

Ainsi, la question est solutionnée, l'Administration est revenue sur son erreur, l'interprétation de l'instruction 3.645 n'était pas fondée ; et la thèse que nous avons soutenue et développée est exacte.

Cependant, une autre difficulté surgit aussitôt. L'Administration se retranche derrière le bouclier de la perception biennale

et oppose qu'aux termes de l'article unique de la loi du 31 janvier 1914, § 4, alinéa 9, abrogeant l'article 61 de la loi du 22 frimaire an VII : « L'action en restitution est prescrite après un délai de deux ans à partir du paiement des droits simples, des droits en sus et des amendes. »

De sorte qu'actuellement toutes les successions dont les droits ont été acquittés antérieurement au mois de juin 1920 ne pourront pas profiter des dispositions de la décision ministérielle du 24 mai 1922, et cependant la Taxe Successorale a été appliquée aux successions depuis le 1er juillet 1918.

En vérité, c'est rendre un singulier hommage aux premières victimes de la guerre et c'est refuser toute justice aux contribuables qui n'ont pas hésité à fournir des ressources au Trésor.

Nous savons, en effet, que le principe fiscal, qui fait courir la prescription biennale du jour du paiement des droits, est consacré par une jurisprudence constante (Cass. 12 février 1850, S. 50, 1, 396 ; Cass. 10 juin 1899, S. 89, 1, 591). Au-delà de ce délai, aucune demande en restitution ne peut être admise, cette prescription étant introduite dans un but d'intérêt public, pour rendre invariable, après le délai fixé, les perceptions faites par le fisc, et ce délai ne saurait être modifié dans son application par les principes de droit commun.

Cette règle a été maintenue par les lois du 18 janvier 1912 et 31 janvier 1914.

Dans ces conditions, la décision tardive du Ministre des Finances est donc insuffisamment réparatrice. A notre avis, le législateur doit intervenir sur cette grave question, et, ainsi que le demandent les honorables députés, MM. Barthélemy et Bertrand, dans leur proposition de loi, déposée le 2 mars 1922, annexe 3.996, il appartient au Parlement de décider que le contribuable n'a pas à supporter les conséquences d'une erreur d'interprétation commise par l'Administration dans l'application de la Taxe Successorale et que toutes les sommes indûment perçues par la Régie seront intégralement restituées.

Il importe que l'Etat se conduise toujours en honnête homme et ne surprenne jamais la bonne foi des citoyens.